

DER RÜCKFORDERUNGSANSPRUCH IM
STEUERRECHT

Eckhard Görg

1973

Druck- und Verlagsanstalt
Werner Blasaditsch · 89 Augsburg · Theodor-Heuß-Platz 3 · Telefon (0821) 25563
Printed in Germany

DER RÜCKFORDERUNGSANSPRUCH IM STEUERRECHT

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Eckhard Görg

1974



Referent: Professor Dr. Hans Spanner

Korreferent: Universitätsdozent Dr. Michael Kloepper

Tag der mündlichen Prüfung: 20. Dezember 1973

Inhaltsverzeichnis

Seite

LITERATURVERZEICHNIS	I
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VIII
A. EINLEITUNG	1
I. Definition des Rückforderungsanspruchs	1
II. Aufgabe dieser Arbeit	3
B. RECHTSNATUR DES RÜCKFORDERUNGSANSPRUCHS	10
I. Eingriffsermächtigung als Voraussetzung der Rückforderung	10
II. Keine Rückforderung auf Grund von Verfahrensvorschriften	13
1. § 229 Nr. 7 AO	13
2. § 6 BeitrO	14
III. Verhältnis des Rückforderungsanspruchs zum Steueranspruch	14
1. Die Theorie des wiederaufgelebten oder erneuten Steueranspruchs	15
2. Der Rückforderungsanspruch als selbständiger Anspruch eigener Art	15
3. Die vier Fallgruppen Riewalds	18
4. Kritik und Stellungnahme	21
a) Erlöschen des Steueranspruchs durch Tilgung, Erlaß oder Verjährung	21
aa) Die herrschende Meinung	21
bb) Judeich	22
cc) Riewald	25
dd) Ergebnis	31
b) Die besondere Problematik beim Erlaß eines Steueranspruchs	33

aa) vor Zahlung	34
bb) vor Entstehung	34
cc) nach Entstehung und nach Zahlung	35
dd) Widerrufbarkeit	36
c) Uneinheitliche Rechtsprechung	42
d) Unechte Erstattungen	45
e) Vergütungen	46
5. Ergebnis	51
C. ANSPRUCHSGRUNDLAGE DER RÜCKFORDERUNG	52
I. § 151 AO analog	52
II. Rückforderung kraft Berichtigung	54
1. Die Rechtsnatur der Berichtigungsvorschriften ..	54
a) Die Ansicht der RFH	55
b) Die Ansicht v. Cansteins	55
2. Stellungnahme	56
a) Systematik des Gesetzes	56
b) Unterschiedliche Wirkung von Berichtigung und Erlaß	56
c) Die Abhängigkeit der Berichtigung von der sachlichen Berechtigung	58
d) Funktion des § 151 AO	58
e) Rückschlüsse aus der Verjährungsregelung ...	59
III. Rückforderung kraft Vorbehalts	60
IV. § 812 BGB analog	61
V. Die Generalklausel im Steuerrecht	63
1. Literatur und Rechtsprechung	63
2. Folgerungen	69
3. Ergebnis	74

	Seite
D. ENTSTEHUNGSZEITPUNKT	76
I. Meinungsstand	76
II. Stellungnahme	77
1. Auslegung des § 151 AO	78
2. Auslegung des § 152 Abs. 1 AO	79
3. Die Rechtskraft des Erstattungs- und Vergütungsbescheides	79
4. Die Entstehung des Rückforderungsanspruchs als conditio sine qua non seiner Verjährung	81
5. § 19 Abs. 6 BerlinFG	82
6. Ergebnis	83
E. SCHULDNER DES RÜCKFORDERUNGSANSPRUCHS	85
I. Allgemeines	85
II. Haftende	85
III. Zedent und Zessionar	86
IV. Gemeinschuldner im Konkurs	91
F. GELTENDMACHUNG DES RÜCKFORDERUNGSANSPRUCHS ..	97
I. Berichtigung des Erstattungs- bzw. Vergütungsbescheides nach § 94 oder § 96 AO ?	97
1. Das Problem	97
2. Historischer Hintergrund	98
3. Gegenwärtiger Stand der Meinungen	101
a) Rechtsprechung und herrschende Meinung	101
b) Riewald	102
c) Tipke, v. Wallis und Woerner	102
d) Spanner und Wendt	103
e) Ausnahmen der herrschenden Meinung	105
aa) Lohnsteuererstattungen	105

bb) Nichterhebungs- bzw. Erstattungsbe-	
scheid gemäß § 17 GrErwStG	106
cc) Vergütungen	107
dd) Wohnungsbauprämien	108
f) Kritik und Stellungnahme	109
aa) Untaugliche Abgrenzungskriterien	109
bb) Die Stellung der §§ 94, 96 AO zueinander ..	113
cc) Unbillige Ergebnisse bei Anwendung des	
§ 94 AO auf begünstigende Verfügungen ...	116
II. Umfang des Rückforderungsanspruchs	130
1. Herausgabe der Bereicherung	130
2. Säumniszuschläge	131
III. Durchsetzung des Rückforderungsanspruchs ,.....	133

Literaturverzeichnis

- Bachof, Otto Die verwaltungsrechtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, Tübingen 1951
- Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, in: JZ 1966 S. 58 ff. und 642 ff.
- Baier-Scheibner Die Steuervergütungen im Umsatzsteuerrecht, in: DStZ(A) 1951 S. 265 ff.
- Barske, Kurt Reichsabgabenordnung, Lehrbuch, 7. Aufl., Stuttgart 1965
- Becker, Enno Zur Rechtsprechung, in: StuW 1934 I Sp. 201 ff. und 358 ff.
- Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 5. Aufl. Berlin 1926
- Becker-Riewald-Koch Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 9. Aufl., Band I, (zit.: Bearb. in B-R-K.) Köln, Berlin, Bonn, München 1963
- Berger, Emil Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl. Straubing 1970
- Böhle-Stamschräder, A. Konkursordnung, Kommentar, 10. Aufl., München 1971
- Boettcher, Ruth Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts, in: StuW 1962 Sp. 1 ff.
- Brandis, Cord Gerold Die Rückforderung zuviel gezahlter Dienst- und Versorgungsbezüge, jur. Diss. Hamburg 1967
- Bühler, Ottmar Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl., Wiesbaden 1953
- Cambeis, Kurt Der öffentlichrechtliche Erstattungsanspruch und die §§ 812 ff. BGB, jur. Diss. Freiburg 1953
- v. Canstein, Raban Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht, Düsseldorf 1966
- Crisolli, Julius Lehrbuch des Steurrechts, Berlin 1933

- Drewes, Franz Die steuerliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung, jur Diss. Kiel 1958
- Dürschke Die ungerechtfertigte Bereicherung im Steuerrecht, in: FR 1959 S. 487 ff.
- Nochmals: Die Verjährung der Rückforderungsansprüche hinsichtlich zu Unrecht erstatteter Steuern und Abgaben, in: FR 1960 S. 63
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Lehrbuch, 15. Aufl., Tübingen 1959
- Esser, Josef Schuldrecht II, Besonderer Teil, 4. Aufl., Karlsruhe 1971
- Fichtelmann, Helmar Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Konkursverfahren, in: UStR 1970 S. 276 ff.
- Fleiner, Fritz Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., Tübingen 1928, Neudruck Aalen 1960
- Forst-Treptow Umsatzsteuerhandausgabe, Bonn 1972
- Forsthoff, Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band, München und Berlin 1966
- Friedlaender, Kurt Erläuterungen zur Rechtsprechung
- Zur Abgabenordnung - in: StuW 1959 Sp. 543 f.
- Stellungnahme zu den vorstehenden Ausführungen Piepers (zu Pieper StuW 1962 Sp. 729), in: StuW 1962 Sp. 733 ff.
- Friesenhahn, Ernst Die rechtsstaatlichen Grundlagen des Verwaltungsrechts, in: Recht - Staat - Wirtschaft, Band II, Stuttgart und Köln 1950
- Fritsch Kritisches zur steuerlichen Rechtsprechung, in: DB 1959 S. 1264
- Gast, Brigitte Steuererlaß unter Widerrufsvorbehalt, in: FR 1963 S. 236 ff.
- ABC Kommentar zu § 131 AO, Köln 1963
- Giese-Plath Reichsabgabenordnung, Kommentar, Frankfurt 1973

- Gropp, Hugo Die Verjährung der Rückforderungsansprüche hinsichtlich zu Unrecht erstatteter Steuern und Abgaben, in: FR 1959 S. 512 f.
- Schlußwort (zu Dürschke FR 1960 S. 63), in: FR 1960, S. 64
- Hamann, Andreas Die öffentlich-rechtliche Geschäftsführung ohne Auftrag, in: NJW 1955 S. 481 f.
- Hartmann-Metzenmacher Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuergesetz), Kommentar, 6. Aufl., Berlin 1967, Stand: Januar 1973
- Hartz, Wilhelm Die kollidierenden Interessen des Steuerfiskus und der Steuerpflichtigen im Licht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: StbJahrb 1955/56 S. 83 ff.
- Haeuelsen Buchbesprechung, zu: Lehmann-Grube, Der Rückforderungsanspruch im Sozialrecht (Stuttgart 1962) in: DöV 1962 S. 799
- Erstattungsansprüche im öffentlichen Recht, in: NJW 1954 S. 977 ff.
- Henning Rückforderung unrechtmäßig gezahlter UStG-Vergütungen und Verjährung, in: UStR 1952 S. 97 f.
- Hensel, Albert Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1927
- Heyden, Heinz Die Rücknahme fehlerhafter Erstattungs- und Vergütungsbescheide, in: StuW 1957 Sp. 137 ff.
- Hippe, Wolfgang Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1961
- Huber, Ernst Rudolf Wirtschaftsverwaltungsrecht, Band II, 2. Aufl., Tübingen 1954
- Hübschmann-Hepp-Spitaler-Paulick-v. Wallis-Hübner-List-Schwarz-Spanner Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1.-6. Aufl., Köln 1971, Stand: November 1972 (zitiert: jeweiliger Bearbeiter in H-H-Sp.)
- Jellinek, Walter Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Berlin 1931, unveränderter Neudruck, Bad Homburg v.d.H., Berlin, Zürich 1966

- Judeich, Walter Erstattungsberechtigter und Gegenansprüche, in: DStZ(A) 1960 S. 300 ff.
- Judeich-Felix Steueranpassungsgesetz, Kommentar, Düsseldorf 1960
- Kauffmann-Hieber Rückforderung zuviel gezahlter Dienst- oder Versorgungsbezüge, 2. Aufl., München 1962
- Klug, Ulrich Juristische Logik, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg 1966
- Knauerhase Zur Frage der Verjährung bei der Rückforderung unrechtmäßig gezahlter Umsatzsteuervergütungen, in: BB 1953 S. 81
- Kröger, Fritz Umsatzsteuervergütungen, 2. Aufl., Herne, Berlin 1966
- Krüger, Hildegard Buchbesprechung, zu: Lehmann-Grube, Der Rückforderungsanspruch im Sozialrecht (Stuttgart 1962), in: DVBL. 1963 S. 79
- Kruse,
Heinrich Wilhelm Über Gewohnheitsrecht, in: StuW 1959 Sp. 209 ff.
-- Urteilsanmerkung, in: Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 28.8.1959(II) 1
- Zum Wegfall der Bereicherung bei irrtümlichen Steuerzahlungen, in: FR 1962 S. 239 ff.
- Kühn-Kutter Abgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1970
- Larenz, Karl Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1960
- Lassar, Gerhard Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht, Berlin 1921
- Lehmann-Grube,
Hinrich Der Rückforderungsanspruch im Sozialrecht, Stuttgart 1962
- Liebisch, Arnold Steuerrecht und Privatrecht, Köln 1933
- Liman-Schwarz Das Steuerbeitreibungsrecht, Band I, 3. Aufl., Köln, Berlin, München, Bonn 1961
- List Die Rückforderung erstatteter und vergüteter Beträge im Steuerrecht, in: DStZ(A) 1957 S. 150 ff.

- Loose, Gerhard Der Entwurf der neuen Abgabenordnung, in: DStZ(A) 1971 S. 169 ff.
- Märkle, Rudi Nochmals: Steuererlaß unter Widerrufsvorbehalt, in: FR 1964 S. 231 ff.
- v. Mangoldt-Klein Das Bonner Grundgesetz, Band I, 2. Aufl., Berlin-Frankfurt 1957
- Mattern-Meßmer Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, Bonn 1964
- Mattern-Wittneben Das Abgabenänderungsgesetz vom 11. Juli 1953, Kommentar, München 1954
- Maunz-Dürig-Herzog Grundgesetz, Kommentar, Band I, Lieferungen 1-12, München 1971
- Meier-Braneecke, H. Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Normen im Verwaltungsrecht, AöR N. F., 11. Bd. (1926) S. 230 ff.
- Meßmer Die Eintragung eines steuerfreien Betrags auf der Lohnsteuerkarte und § 96 AO, in: StuW 1957 Sp. 795 ff.
- Müller, H. Rückforderungen von Umsatzsteuervergütungen, in: DStZ(A) 1952 S. 318
- v. Myrbach-Rheinfeld, Franz Frhr. Grundriß des österreichischen Finanzrechts, 2. Aufl., München, Leipzig 1916
- Nake, Klaus Die verfahrensmäßige Abwicklung des Lohnsteuerjahresausgleichs - Zulässige Rechtsmittel und Berichtigungsmöglichkeiten -, in: BB 1960 S. 400 f.
- Oswald Urteilsanmerkung, in: Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 5.12.1958 (III) 1
- Palandt, Otto, u. a. Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 32. Aufl., München 1973
- Paulick, Heinz Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, in: Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954
- Pieper, Goswin Unterliegt der Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerpflichtigen auf Rückzahlung zu Unrecht erstatteter Steuern der Verjährung?, in: StuW 1962 Sp. 729

- Plückebaum-Malitzky Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Band III, 6. und 8. Aufl., Berlin, Köln 1955/62 (Aufl. jeweils in Klammern)
- Popitz, Johannes Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Berlin 1921
- Reimann, Kurt Der Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen im Reichssteuerrecht, in: Vierteljahresschrift f. Steuer- u. Finanzrecht 1928, S. 355 ff.
- Ritter Zur Konstruktion des steuerlichen Rückforderungsanspruchs, in: ZfZ 1966 S. 3 ff.
- Rosenberg-Schwab Zivilprozeßrecht, 10. Aufl., München 1969
- Rümelin Verjährung hinterzogener Steuern, in: ZfZ 1956 S. 139 f.
- Säftel, Werner Widerruf von Steuerverwaltungsakten, jur. Diss. Göttingen 1936
- Scheuer, Adam Zurücknehmbarkeit eines Steuer-Billigkeitserlasses bei Änderung der für seine Gewährung maßgebend gewesen tatsächlichen Verhältnisse, in: StuW 1949 Sp. 1091
- Schneider Das Abgabenverhältnis, Tübingen 1918
- Schröter Die Änderung des § 131 AO auf dem Gebiete der Zölle und Verbrauchssteuern, in: ZfZ 1953 S. 356
- Skaupy, Walter Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht, Berlin 1934
- Somló, Felix Juristische Grundlehre, Leipzig 1917
- Spanner, Hans Urteilsanmerkung, in: StRK-Anmerkungen, GrErwStG § 17 R. 18
- Spitaler, Armin Die Natur der Sache und die Baugesetze des Steuerrechts, in: StbJahrb 1963/64 S. 541 ff.
- Teichner, Karl Zur Rückforderung von Steuern, die an den falschen Adressaten erstattet worden sind, in: Stbg 1965 S. 57 ff.
- Thiel, Jochen Mehrwertsteuer und Abgabenordnung, in: UStR 1968 S. 177 ff.

VII

- | | |
|----------------------|---|
| Tiedau, Erwin | Die öffentlich-rechtliche Bereicherungsklage und ihre Geltendmachung im Rechtswege, in: MDR 1952 S. 330 ff. |
| Tipke, Klaus | Urteilsanmerkung, in: FR 1960 S. 596 f. |
| -- | Das Recht der Rückforderung von Umsatzsteuervergütung, in: StuW 1960 Sp. 757 ff. |
| -- | Über Bestandskraft - Ein Beitrag zur Abgrenzung der §§ 94 und 96 AO, in: StuW 1960 Sp. 809 ff. |
| Tipke-Kruse | Reichsabgabenordnung, Kommentar, 2.-5. Aufl., Köln 1965/72, Stand Dezember 1972 |
| -- | Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum allgemeinen Abgabenrecht (zu §§ 92 ff., 222 ff. AO), in: FR 1963 S. 90 ff. |
| Vogel, Klaus | Urteilsanmerkung, in: StRK-Anmerkungen AO § 96 R. 26 |
| v. Wallis, Hugo | Aktuelle Fragen zur Entstehung, Festsetzung und Rechtskraft von Steuern, in: StBerSonderheft 1959 S. 22 |
| -- | Urteilsanmerkung, in: FR 1959 S. 286 |
| -- | Urteilsanmerkung, in: Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 22.12.1960 (II) 1 |
| Weber, Eckart | Der Erstattungsanspruch - Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht -, Berlin 1970 |
| Weiß, Eberhard | Zur Rechtsnatur des Vorsteuerabzugs im neuen Umsatzsteuerrecht und ihren Auswirkungen, in: BB 1968 S. 784 ff. |
| -- | Die Rückforderung von Vergütungen gem. § 76 Abs. 3 S. 1 UStDB, in: UStR 1963 S. 269 ff. |
| Wendt, Peter | Änderung von Erstattungs- und Vergütungsbescheiden auf dem Gebiete der Zölle und Verbrauchssteuern, in: BB 1956 S. 655 f. |
| Woerner, Lothar | Die Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 3. Aufl., Stuttgart 1971 |
| Wolff, Hans J. | Verwaltungsrecht I, 8. Aufl., München 1971 |
| Wunderlich, Wolfgang | Die Rückforderung erstatteter oder verrechneter Vorsteuern durch den Fiskus im Konkurs, in: UStR 1968 S. 261 f. |

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	anderer Ansicht
aaO.	am angegebenen Ort
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
AOÄG	Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung
ArchR	Archiv für öffentliches Recht
BB	Der Betriebsberater
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
BeitrO	Beitreibungsordnung
Beschl.	Beschluß
BFG	Berlinförderungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
B-R-K.	Becker-Riewald-Koch, Kommentar
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts

DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DöV	Die öffentliche Verwaltung
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DStZ (E)	Deutsche Steuerzeitung (Eildienst = Ausgabe B)
E	Entscheidungssammlung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EVwVfG	Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes
FA	Finanzamt
FeuerschStG	Feuerschutzsteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanzrundschau
Fußn.	Fußnote
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
gl. A.	gleicher Ansicht
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
H-H-Sp.	Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h. M.	herrschende Meinung
idF.	in der Fassung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
JAV	Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich
JF	Judeich-Felix, Kommentar

JZ	Juristenzeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KO	Konkursordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KörpStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStJA	Lohnsteuerjahresausgleich
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MinÖlStG	Mineralölsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MWStG	Mehrwertsteuergesetz
n. F.	neue Fassung
N. F.	neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rdn.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
SozR	Sozialrecht
Sp.	Spalte
SparPDV	Verordnung zur Durchführung des Spar-Prämiengesetzes

SparPrämG	Sparprämien-gesetz
SpielkStG	Spielkarten-steuergesetz
StAnpG	Steu-er-anpas-sungs-gesetz
StB	Der Steuer-berater
Stbg	Die Steuer-beratung
StbJahrb	Steuer-berater-Jahrbuch
StRK	Steuer-rechts-kartei, Ent-schei-dungs-sam-mlung
StSäumG	Steu-er-säum-nis-gesetz
StuW	Steuer und Wirt-schaft
TabStG	Tabak-steu-er-gesetz
Tz	Teil-ziffer
Urt.	Urteil
UStÄG	Umsatz-steu-er-än-derungs-gesetz
UStDB	Umsatz-steu-er-durch-füh-rungs-bestim-mungen
UStG	Umsatz-steu-er-gesetz
UStR	Umsatz-steu-er-rund-schau
VermStG	Vermögen-steu-er-gesetz
VersStG	Versiche-rungs-steu-er-gesetz
VO	Verord-nung
WechsStG	Wechsel-steu-er-gesetz
WeimVerf.	Weimar-er Reichs-ver-fas-sung
WoPG	Wohnungs-bau-prä-mi-enge-setz
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchs-steu-ern
ZollG	Zoll-gesetz
ZPO	Zivil-pro-zeß-or-dnung
ZPR	Zivil-pro-zeß-recht
ZuckerStG	Zucker-steu-er-gesetz

A. EINLEITUNG

I. Definition des Rückforderungsanspruchs

Für den Anspruch des Staates auf Rückzahlung von Erstattungen und Vergütungen im Steuerrecht, also für diese Art öffentlich-rechtlicher *condictio*, wie man mit Fleiner¹⁾ in Anlehnung an das Zivilrecht den Bereicherungsausgleich nennen könnte, haben sich die Begriffe Rückforderung, Rückforderungsanspruch oder auch Rückforderungsrecht eingebürgert²⁾. Gemeint ist der Anspruch des Staates gegen den Steuerpflichtigen auf Rückzahlung einer zu Unrecht erfolgten oder zu Unrecht einbehaltenen Erstattung oder Vergütung. Deshalb wird die Rückforderung auch als deren Umkehrung bezeichnet, die folglich, da Erstattungen und Vergütungen ihrerseits das Spiegelbild des Steueranspruchs seien, wie dieser behandelt werden müßte³⁾.

Die Terminologie in Literatur und Rechtsprechung ist indessen nicht ohne Kritik geblieben. So lehnt Weber⁴⁾ den Begriff Rückforderungsanspruch für den Bereich des öffentlichen Rechts ab, weil seiner Ansicht nach eine Wortneubildung die Verwirrung eher vergrößern als beseitigen könne. Er faßt daher sämtliche Arten der Ausgleichung rechtsgrundloser Vermögensverschiebungen unter dem Oberbegriff Erstattungsanspruch zusammen, wo-

1) Fleiner, Institutionen, S. 180 Anm. 2

2) Becker, RAO, § 223 A. 3; RFH IV A 319/33 v. 21.2.34, RStBl. I 1934, 260; BFH VI 97/64 v. 27.8.65, HFR 1966, 26; FG Hamburg v. 25.9.63, EFG 1964, 294 f.; BFH III 133/57 U v. 5.12.58, BStBl. III 1959, 179; v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15 ff.; List, DStZ 1957, 150 u. 152; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159, Anm. 15 ff.; Heyden, StW 1957, Sp. 137 (157 ff.); v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 17, 101 ff.; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6; Spitaler, StbJb 1963/64, S. 541(555)

3) BFH III 178/55 U v. 31.1.1958, BStBl. III 1958, 184=Bd. 66, 475; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 15

4) Weber, Erstattungsanspruch, S. 10 unter Hinweis auf Hauelsen, DÖV 1962, 799 und Krüger, DVBl. 1963, 79

bei er jeweils durch den Zusatz "gegen den Staat" bzw. "gegen den Einzelnen" die Anspruchsrichtung kenntlich macht.

Durch eine derart pauschale Bezeichnung ist der Klarheit der Rechtssprache hingegen wenig gedient. Zur Vereinfachung sollte man *termini technici* verwenden, die den Gebrauch umständlicher Formulierungen überflüssig machen. Diesen Anforderungen wird der Begriff Rückforderungsanspruch am ehesten gerecht, indem er einerseits etwas über die Richtung des Vermögensausgleichs sagt, andererseits auch eine klare Abgrenzung zum eigentlichen steuerrechtlichen Erstattungsanspruch (§§ 150 ff. AO) enthält.

Der Einwand Teichners¹⁾, es handele sich hiermit um eine Tautologie, ist ebenso unbegründet. Forderung und Anspruch werden in dieser Kombination nämlich nicht synonym gebraucht und haben mit der zivilrechtlichen Terminologie (der dingliche Anspruch und die schuldrechtliche Forderung) nichts gemeinsam. Denn der Rückforderungsanspruch kennzeichnet zweierlei: das Rückforderungsrecht, das heißt das Recht zur Aufhebung oder Einschränkung der Erstattungs- bzw. Vergütungsverfügung, und den Anspruch auf Rückzahlung des zuviel geleisteten Betrages, also auf den eigentlichen Vermögensausgleich.²⁾

Somit empfiehlt es sich, den Begriff Rückforderungsanspruch als komplexe Kurzformel wenigstens im Steuerrecht beizubehalten. Im Interesse einer präzisen Diktion soll er hier in den folgenden Ausführungen als Pendent zu den Erstattungs- und Vergütungsansprüchen verwendet werden, zumal er auch im Sozialrecht³⁾ und im Beamtenrecht⁴⁾ für Bereicherungsansprüche

1) Teichner, Stbg 1965, 57 ff.

2) Spitaler, StbJb 1963/64 S. 558; ob im einzelnen darunter dasselbe zu verstehen ist, wie bei Spitaler, ist eine andere Frage, die noch zu erörtern sein wird.

3) Lehmann-Grube, Der Rückforderungsanspruch im Sozialrecht, 1962

4) Brandis, Die Rückforderung zuviel gezahlter Dienst- und Versorgungsbezüge, Diss. Hamburg 1967

des Staates gegen den Bürger gebräuchlich ist.

Ferner spricht die Abgabenordnung in § 229 Nr. 7 selbst von "Rückforderungen erstatteter und vergüteter Beträge" und nicht vom Erstattungsanspruch des Staates, so daß im Steuerrecht gegen die Verwendung dieses Begriffes keine Bedenken bestehen¹⁾.

II. Aufgabe dieser Arbeit

Die Steuergesetze enthalten über Rückforderungsansprüche nur wenig besondere Bestimmungen. Mit Aufhebung des § 156 AO a. F.²⁾, der vorsah, daß zur Tilgung eines erloschenen Erstattungsanspruchs geleistete Beträge nicht zurückgefordert werden konnten, ist die einzige materiellrechtliche Vorschrift der AO gestrichen worden.

Lediglich § 229 Nr. 7 AO läßt "gegen Bescheide, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden", den Einspruch zu.

§ 144 Abs. 2 AO stellt Ansprüche auf Rückzahlung von Erstattungen und Vergütungen dem Abgabensanspruch in verjährungsrechtlicher Hinsicht gleich, und § 145 Abs. 2 Nr. 5 AO läßt die Verjährung mit dem Zeitpunkt der Überzahlung beginnen.

Ferner setzt § 1 Abs. 1 StSäumnG die Verwirkung und Höhe eines Säumniszuschlags für rückzufordernde Vergütungen (nicht Erstattungen)³⁾ in gleicher Weise fest wie für fällige Steuern.

Im übrigen nimmt § 94 Abs. 1 AO Bezug auf die in § 229 AO genannten Verfügungen, also auch auf Erstattungs-, Vergütungs- und Rückforderungs-

1) Schließlich haben auch im allgemeinen Verwaltungsrecht nach anfänglicher Verwirrung die Begriffe Widerruf und Rücknahme Klarheit gebracht.

2) Durch Gesetz zur Änderung der RAO u. anderer Gesetze (AOÄG) vom 15. 9. 1965 (BGBl. 1965 I S. 1356)

3) Tipke-Kruse, AO, § 1 StSäumnG Anm. 1, die dort eine Lücke im Gesetz sehen.

bescheide (§ 229 Nr. 7 AO), so daß auch über die Rücknahme und Änderung etwas gesagt ist.

Desweiteren enthielt § 76 UStDB 1951 bzw. der gleichlautende spätere § 22 UStG¹⁾ eine spezielle Rückforderungsnorm, die jedoch mit Einführung der Mehrwertsteuer (UStG 1967) ersatzlos gestrichen worden ist. Statt dessen räumt der heutige § 17 Abs. 1-3 UStG im Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage dem Staat einen Anspruch auf Rückforderung abgezogener oder ausgezahlter Vorsteuerbeträge ein.

Ebenso kann nach § 5 Abs. 1 u. 2 WoPrämG sowie nach § 6 Abs. 1 Nr. 11 SparPrämG i.V.m. § 13 Abs. 1 SparPrämDV zuviel gezahlte Wohnungsbau- bzw. Sparprämie vom Empfänger zurückgefordert werden. Nur handelt es sich dabei um keine Steuervorschriften²⁾. Die Prämie ist weder Erstattung noch Vergütung der Einkommensteuer, sondern ein Akt der sogenannten darreichenden Verwaltung, also Subvention³⁾. Es erfolgen lediglich die Festsetzung und Beitreibung der Rückzahlungssumme kraft besonderer Zuweisung nach Steuerrecht⁴⁾.

Dasselbe gilt für die Rückforderung von Investitionszulagen nach § 19 Abs. 6 BFG⁵⁾ oder § 3 Abs. 5 InvZulG⁶⁾. Diese Vorschriften sind Spezialgesetze, die zwar aufgrund ausdrücklicher Bezugnahme auf die Abgabenordnung⁷⁾ eng

1) § 76 UStDB 1951 wurde beseitigt durch § 22 UStG 1964, (15. UStÄG v. 19.3.64 - BStBl. 1964 I S. 253)

2) BFH VI 316/65 v. 28.6.68, BStBl. 1968 II, 687; Tipke-Kruse, AO, § 144 Anm. 4

3) BFH VI 317/65 v. 25.11.66, BStBl. III 1967, 299 f.; BVerfG Beschl. v. 12.2.64 - 1 BvL 12/62 - BStBl. I 1964, 46

4) § 5 Abs. 4 WoPG; § 13 Abs. 4 SparPDV 1970

5) Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft, idF. v. 29.10.1973, BGBl. I 1970, 1482

6) Investitionszulagengesetz v. 18.8.69, BGBl. I, 1969, 1211

7) Verweisungen auf den 1. u. 2. Teil der AO, das StAnpG und das StSäumNG in § 19 Abs. 8 BFG bzw. § 3 Abs. 5 letzter Satz u. Abs. 6 InvZulG

mit ihr verbunden sind, als nichtsteuerliche Normen aber keine Rückschlüsse zugunsten eines steuerrechtlichen Rückforderungsanspruchs zulassen.

Es bleibt also zunächst festzustellen, daß die Abgabenordnung sowie die Einzelsteuergesetze mit Ausnahme des Umsatzsteuergesetzes keine Eingriffsermächtigung enthalten, die expressis verbis die Rückforderung ermöglicht¹⁾.

Die Erstattungs- und Vergütungsansprüche sind hingegen in den §§ 150-159 und 131 AO ausführlich geregelt. Diese unterscheiden sich voneinander im wesentlichen folgendermaßen: Erstattung bedeutet die Rückzahlung zu Unrecht entrichteter oder beigetriebener Steuerbeträge²⁾, sie soll also ungerechtfertigte Vermögensverschiebungen ausgleichen³⁾, während Vergütungen aus steuerpolitischen Erwägungen in der Regel Dritten gezahlt werden, die mit dem früheren Steuerzahler nicht identisch sind, die Steuerlast jedoch wirtschaftlich zu tragen haben. Die Vergütung ist deshalb dem Grunde und der Höhe nach unabhängig von der - ursprünglich zu Recht - geleisteten Steuer⁴⁾; sie kann auch nur aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung erfolgen. Solche Anspruchsnormen sind z.B. § 7 KaffeeStG, § 43 TabStG, § 11 MinÖlStG, § 9 Abs. 5 ZuckStG, § 29 GrStG und vor allem § 15 i.V.m. § 18 Abs. 4 S. 4 UStG 1967, der den Vorsteuerabzug in das heutige Umsatzsteuersystem eingeführt hat⁵⁾. Daneben kann in eng begrenzten Fällen

1) Anders z.B. im Beamtenrecht; dort beruht die Rückforderung zuviel gezahlter Dienst- oder Versorgungsbezüge auf den §§ 87 Abs. 2 BBG, 53 Abs. 2 BRRG, die auf §§ 812 ff. BGB verweisen, sowie auf den entsprechenden Bestimmungen des Landesrechts

2) RFH VI 315/40 v. 22.1.1941, RStBl. 1941, 210

3) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 2

4) v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 1

5) Seit Einführung des MWStG sind die früher wichtigsten Vergütungstatbestände, die Ausfuhrhändlervergütung (§§ 16 u. 23 ff. UmsStG 1951) entfallen, da der gewünschte Grenzausgleich heute auch durch den Vorsteuerabzug i.V.m. der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1-5 i.V.m. §§ 6-8 UStG 1967 erreicht wird. § 22 UStG a.F. ist also nicht entfallen, weil der Gesetzgeber eine Normierung des Rückforderungsanspruchs für überflüssig erachtete, sondern weil die Vergütungen gestrichen worden sind.

auch gem. § 131 AO die Rückforderung gewährter Vergütung aus Billigkeitsgründen erlassen werden, da diese Vorschrift im gesamten Steuerrecht gilt¹⁾, also auch im Vergütungsrecht Anwendung finden muß.

Erstattungen gibt es aus Rechts- und aus Billigkeitsgründen (§§ 151, 152 AO, §§ 4 II, 5 V, 6 III StAnpG und § 131 AO), wobei zahlreiche Erstattungstatbestände in den Einzelsteuergesetzen normiert sind²⁾. Während jedoch die Vergütungsanspruchsgrundlagen in der Abgabenordnung überhaupt nicht geregelt sind - dort finden sich lediglich Verfahrensvorschriften - enthalten die §§ 151, 152 AO kasuistisch aufgezählte, materielle Erstattungsnormen für überzahlte Steuern. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen sie alle denkbaren Fälle erfassen³⁾.

Eine Generalklausel ist damit freilich nicht geschaffen worden. Es gibt daher bis heute im Steuerrecht keinen gesetzlich normierten Grundsatz, daß jede ohne rechtlichen Grund bewirkte unmittelbare Vermögensverschiebung einen Erstattungsanspruch im Sinne eines Ausgleichsanspruchs entstehen läßt⁴⁾. Literatur und Rechtsprechung haben aber im Anschluß an das allge-

-
- 1) BFH V 1/59 S. v. 22.12.1960, BStBl. III 1961, 197=StRK AO § 131 n. F. R. 43
 - 2) §§ 42 Abs. 1, 47 Abs. 3 EinkStG, § 20 Abs. 1 KörpStG, § 18 Abs. 2 VermStG, § 20 Abs. 3 GewStG, § 18 Abs. 4 UmsStG, § 24 Abs. 2 GrStG, § 17 GrErwStG, § 34 ErbStG, § 9 VersStG, § 7 FeuerschStG, § 14 KraftStG, § 11 WechsStG, § 10 MinÖlStG, § 10 ZuckStG, § 8 SpielKStG, § 15 TabStG, § 8 SalzStG
 - 3) RFH I A 20/23 v. 2.3.1923, RStBl. 1923, 223=Bd. 11, 338; Drucksachen der Nationalversammlung 1919 Nr. 1460, S. 20: "Grundsatz ist, daß alle zu Unrecht gezahlten Beträge zurückerstattet werden." Vgl. auch Hensel, Steuerrecht, S. 176, Fußn. 2
 - 4) v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 2; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 3; v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 10, der auch auf S. 2 darauf hinweist, daß andere Länder das Gebot des Ausgleichs ungerechtfertigter Vermögensverschiebungen durch eine Generalklausel zum Bestandteil der gesamten Rechtsordnung gemacht haben, siehe dort die dazu angegebenen Beispiele (Fußn. 8)

meine Verwaltungsrecht, für welches die h.M. das Bestehen einer solchen Generalklausel anerkennt¹⁾, in zunehmendem Maße auch für das Gebiet des Steuerrechts einen allgemeinen Erstattungsanspruch entwickelt²⁾.

Es fragt sich nun, ob man den Rückforderungsanspruch als Anspruch eigener Art ebenfalls aus diesem überpositiven Rechtsprinzip ableiten muß, oder ob er in § 229 Nr. 7 AO oder gar als Sonderfall der Geltendmachung von Steuerforderungen in der eigentlichen Steuernorm seine Anspruchsgrundlage hat. Eine Eingriffsermächtigung ist jedenfalls, da der Steuerpflichtige durch den Rückforderungsbescheid belastet wird, aus Gründen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und des Rechtsstaatsprinzips erforderlich³⁾.

Aber auch andere Probleme sind in diesem Zusammenhang noch offen geblieben oder sie wurden von Rechtsprechung und Schrifttum bislang nicht einheitlich gelöst⁴⁾. Seit Neufassung der §§ 144, 145 AO im Jahre 1965⁵⁾ ist zwar endlich die Frage der Verjährung von Rückforderungsansprüchen gesetzlich geregelt worden, nachdem sie lange Zeit Anlaß heftigen Meinungs-

1) Lassar, Erstattungsanspruch, S. 226; Bachof, JZ 1966, 643; Forsthoff, Lehrbuch, S. 169; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 44; Weber, Erstattungsanspruch, S. 36 ff.; Fleiner, Institutionen, S. 180 f.; Hauelsen, NJW 1954, 977 ff.; BVerwGE 4, 215(218); 18, 308 (314); NJW 1965, 1344; OVG Münster DStZ(E) 1962, 422(423) m.w.N.

2) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159, Anm. 3; Riewald in B-R-K., § 151 Anm. 1; Liebisch, Privatrecht, S. 133; v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 13; Lassar, Erstattungsanspruch, S. 225; Hensel, aaO.; Heyden, StuW 1957, 147 ff.; Kruse, StuW 1959 Sp. 210, 243 ff.; FG RheinlPfalz, EFG 1969, 248; auch RFH RStBl. 1926, 327, 333 weist bereits in diese Richtung; Ablehnend: Becker, StuW 1934 I Sp. 364; v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 2 u. § 150 Anm. 2 unter Hinweis RFH III A 275/32 v. 30.6.1933, RStBl. 1933, 884

3) Art. 20 Abs. 3 GG; Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art. 20 Rdn. 124 ff.; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 30 III

4) Tipke-Kruse, AO, Vor § 150 Anm. 15

5) durch AOÄG v. 15.9.65, BGBl. I S. 1356 mit Wirkung vom 1.1.1966

streits gewesen ist¹⁾, über Entstehungszeitpunkt, Umfang und Geltendmachung derselben besteht hingegen nach wie vor wenig Klarheit. Nahezu unbestritten ist heute lediglich, daß Rückforderungsansprüche öffentlich-rechtlicher und nicht privatrechtlicher Natur sind²⁾.

Für das Gebiet des allgemeinen Verwaltungsrechts ist der hier interessierende Problemkreis zuletzt von Weber³⁾ eingehend geprüft worden. Die dort gefundenen Lösungen können jedoch nicht uneingeschränkt auf das Steuerrecht übertragen werden, da sie dessen Besonderheiten nicht Rechnung tragen. Es bedarf somit einer genauen Untersuchung, inwieweit Parallelen bestehen, aus denen sich Rückschlüsse ziehen lassen.

Im Steuerrecht liegt ferner eine Abhandlung von v. Canstein⁴⁾ vor, der jedoch auch nicht in allen Punkten (insbesondere hinsichtlich der Entstehung des Rückforderungsanspruchs) gefolgt werden kann, zumal wesentliche Fragen wie etwa die Voraussetzungen der Berichtigung der Erstattungs- und Vergütungsverfügungen, die die Rückforderung auslöst, dort bewußt⁵⁾ ausgeklammert worden sind.

Desweiteren soll hier die rechtliche Behandlung von Rückforderungsansprüchen im Konkursverfahren dargestellt werden.

-
- 1) Die Frage der Verjährung hängt eng mit dem Problem der Entstehung des Rückforderungsanspruchs zusammen. Der gesamte Komplex war umstritten. Siehe hierzu: Gropp, FR 1959, 512; 1960, 64; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6; Dürschke, FR 1960, 63; Pieper mit Anmerkung von Friedlaender, StuW 1962, 729; Baier-Scheibner, DStZ(A) 1951, 265 ff.; Tipke-Kruse, AO, Vor § 150 Anm. 16 u. § 145 Anm. 7; Hartz, StbJahrb 55/56, 110
 - 2) BFH III 133/57 U v. 5.12.1958, BStBl. III 1959, 179=Bd. 68, 472; BFH V 1/59 S v. 22.12.60; BStBl. III 1961, 197=Bd. 72, 542; BFH V 302/60 v. 20.3.1964, StRK AO § 150 R. 17; BFH VI 97/64 v. 27.8.1965, HFR 1966, 26; Tipke-Kruse, AO, Vor § 150 Anm. 15; Weiß, UStR 1963, 269(282r.Sp.); List, DStZ 1957, S. 150(152); Heyden, StuW 1957, Sp. 157, 158; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6; a. A.: FG Düsseldorf v. 11.6.69, EFG 1969, 461 f.
 - 3) Weber, Der Erstattungsanspruch, Berlin 1970
 - 4) v. Canstein, Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht, Köln 1966
 - 5) v. Canstein, a. a. O., S. 101

Wie aktuell die zu erörternde Problematik ist, zeigen die zahlreichen Erstattungs- und Vergütungsfälle, die tagtäglich von der Finanz- und Zollverwaltung abgewickelt werden müssen. Man bedenke allein die Einkommensteuererstattungen und Umsatzsteuervergütungen in Gestalt des Vorsteuerabzugs, also Massenverfahren, deren Bewältigung trotz des Einsatzes elektronischer Datenverarbeitungssysteme nicht immer fehlerfrei sein kann.

Daß der überzahlte Betrag in solchen Fällen seitens des Staates rückforderbar sein sollte, unterliegt keinem Zweifel. Unklar sind jedoch die durch den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen bedingten Grenzen sowie vor allem die Grundlagen dieses Anspruchs.

Es ist daher in erster Linie Aufgabe der vorliegenden Arbeit, einen Beitrag zur rechtsdogmatischen Konstruktion des Rückforderungsanspruchs zu leisten. Denn der bekannte Satz Enno Beckers¹⁾, die Abgabenordnung versuche mit den Vorschriften über die Erstattungs- und Vergütungsansprüche²⁾ "eine erste Regelung wenig geklärter Fragen" hat für den Bereich der Rückforderung in vielen Punkten auch heute noch Gültigkeit.

1) Becker, RAO, Vor § 127 Anm. 1

2) Die Erstattungs- und Vergütungsansprüche waren in der AO 1919 in den §§ 127-136 geregelt.

B. RECHTSNATUR

I. Eingriffsermächtigung als Voraussetzung der Rückforderung

Belastende Eingriffe des Staates sind nur aufgrund formellen Gesetzes oder einer darauf beruhenden Norm zulässig¹⁾. Dieser Vorbehalt des Gesetzes ist ein Ausfluß des in Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsmäßig verankerten Gesetzmäßigkeitsprinzips, das Jellinek²⁾ als den "erste(n) Grundsatz des Rechtsstaats" bezeichnet hat. Er ist ein wesentliches Element des Rechtsstaatsbegriffes³⁾.

Da die Steuerverwaltung in erhöhtem Maße Eingriffsverwaltung ist, haben die vorgenannten Grundsätze auf diesem Gebiet besondere Bedeutung, zumal sie - wie Drewes⁴⁾ nachgewiesen hat - gerade hier ihre geschichtliche Wurzel haben. Es gilt die strenge Gesetzmäßigkeit und Tatbestands-

1) BVerwGE 2, 118; Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art. 20 Rdn. 130

2) Jellinek, Verwaltungsrecht, § 5 III 2=S. 88

3) Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art. 20 Rdn. 124; v. Mangoldt-Klein, GG, S. 601; Friesenhahn, Recht-Staat-Wirtschaft, Bd. 2, S. 242

4) Drewes, Die steuerliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung, Diss. Kiel 1958; nach der von Bühler (Lehrbuch d. StR. Bd. 1, Berlin 1927, S. 33) geäußerten und von Drewes erstmals belegten Ansicht, leitet sich der Gesetzmäßigkeitsgrundsatz aus dem Steuerbewilligungsrecht der Stände ab, bevor er im 19. Jahrhundert zum verwaltungsrechtlichen Allgemeingut wurde.

mäßigkeit der Besteuerung¹⁾, das heißt gemäß § 1 AO können Steuern nur erhoben werden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft²⁾.

Dabei ist es für die hier zu behandelnde Problematik jedoch ohne Belang, ob man unter "Gesetz" i.S.d. Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit nur Gesetze formeller³⁾ oder auch solche nur materieller⁴⁾ Art zu verstehen hat. Denn bei der Rückforderung geht es nicht um den Steuertatbestand als solchen, dessen Vorliegen in dem nachfolgenden Ausführungen vorausgesetzt wird, sondern um die Wiedereinforderung eines zunächst unstreitig zu Recht eingezogenen, dann aber irrtümlich bzw. aufgrund inzwischen geänderter Tatsachen erstatteten oder vergüteten Steuerbetrages. Es soll also nicht die Rechtmäßigkeit einer Besteuerung überprüft werden, sondern die Anspruchsgrundlage, die den Bereicherungsausgleich Steuerbürger - Staat rechtfertigt, wobei freilich auch die betreffende Steuernorm in Betracht kommt.

Kann man den Rückforderungsanspruch als wiederaufgelebten Steueran-

1) Spanner in H-H-Sp., § 1 Anm. 60; BVerfGE 19, 253 (266 f.) weist darauf hin, daß der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips ist, während ihn BFH II 110/62 v. 28.11.1967, BStBl. II 1968, 216 (217) aus § 1 AO herleitet.

2) Tipke-Kruse, AO, § 1 Anm. 13

3) Tipke-Kruse, a. a. O.; Paulick, Bühler Festschrift, S. 144 ff.

4) Spanner in H-H-Sp., § 2 Anm. 2 im Anschluß an Becker, RAO, § 2 Anm. 1, der zu Recht auf den Wortlaut des § 2 RAO hinweist, so daß die Steuer auch auf den zur Durchführung der formellen Gesetze erlassenen Rechtsverordnungen und auf autonomen Satzungen (z. B. gemeindliche Steuerordnungen) beruhen kann.

spruch qualifizieren, so ergeben sich keine Schwierigkeiten: die Rückforderung beruht auf dem eigentlichen Steueranspruch, der selbstverständlich seinerseits einer gesetzlichen Grundlage bedarf.

Problematisch wird es indes, wenn gegen ein sogenanntes "Wiederaufleben" des Steueranspruchs rechtliche Bedenken bestehen sollten. Da nämlich die Rückforderung zuviel gezahlter Erstattungen und Vergütungen immer einen belastenden Eingriff in die Vermögenssphäre des Bürgers darstellt, ist eine Ermächtigungsnorm unbedingt erforderlich. Sie müßte also in den Steuergesetzen zu finden sein.

Wie jedoch eingangs gezeigt wurde, enthalten weder die Abgabenordnung als steuerrechtliches Grundgesetz noch die meisten Einzelgesetze spezielle Rückforderungsvorschriften. Man wäre also auf die übrigen Bestimmungen angewiesen, sofern sich zum Rückforderungsrecht eine relevante Beziehung herstellen läßt.

Sollte das nicht der Fall sein, so wäre der Rückforderungsanspruch kein Steueranspruch, sondern nur ein steuerrechtlicher Anspruch, und es bliebe schließlich allein der Rückgriff auf allgemeine auch dem Steuerrecht innewohnende Rechtsprinzipien.

Im folgenden müssen nun die in Betracht kommenden Normen auf ihren Wesensgehalt hin überprüft werden.

II. Keine Rückforderung aufgrund von Verfahrensvorschriften

Man könnte meinen, das Recht auf Rückforderung leite sich eo ipso aus denjenigen Vorschriften ab, die zwar nicht direkt einen solchen Anspruch begründen, ihn aber erwähnen und verfahrensrechtliche Regelungen treffen; damit hätten die Schöpfer der AO den Rückforderungsanspruch als selbstverständlich und dem Gesetz vorgegeben anerkannt.

1. § 229 Nr. 7 AO

Demgemäß führt v. Wallis¹⁾ aus, der Rückzahlungsanspruch der Verwaltung ergebe sich aus § 229 Ziff. 7 AO, der den Einspruch ausdrücklich gegen Bescheide über die Rückforderung erstatteter und vergüteter Beträge zulasse. Die Bestimmung manifestiere nicht nur den steuerrechtlichen Charakter, sondern auch den Bestand des Rückforderungsanspruchs.

Diese Formulierung ist freilich insofern mißverständlich, als § 229 Ziff. 7 AO keine materiellrechtliche Anspruchsnorm, sondern lediglich Verfahrensvorschrift ist, die dem Steuerpflichtigen einen außergerichtlichen Rechtsbehelf einräumt. § 229 AO kann also keinesfalls Anspruchgrundlage sein. Das hindert allerdings nicht, diese Bestimmung als Indiz für die Existenz des Rückforderungsanspruchs zu werten, den offensichtlich auch der Gesetzgeber als vorgegeben und selbstverständlich ansieht²⁾.

1) v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15

2) Teichner, Stbg 1965, 57 (59)

Nur entbindet ihn dieser Umstand nicht von der Pflicht, die für belastende Eingriffe erforderlichen Rechtsgrundlagen zu benennen bzw. einen konkreten Rückforderungstatbestand zu normieren. Denn das Recht, jemandem etwas zu gewähren, umfaßt nicht zugleich das Recht, es ihm voraussetzungslos wieder wegzunehmen¹⁾.

2. § 6 BeitrO

Ähnliches gilt für § 5 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 und 3 Nr. 3 BeitrO. Abgesehen davon, daß es sich nur um innerdienstliche Verwaltungsbestimmungen handelt - Rechtsnormqualität haben nach allgemeiner Ansicht nur die §§ 1-3 BeitrO²⁾ - regeln die Vorschriften lediglich die zwangsweise Beitreibung von Leistungen, die aufgrund der Steuergesetze "geschuldet" werden, die also bereits feststehen. Die Beitreibungsordnung als formelles Recht setzt demnach voraus, daß ein Rückforderungsanspruch entstanden ist.

Die genannten Vorschriften können folglich ebensowenig wie § 229 AO als Anspruchsgrundlage angesehen werden. Sie scheiden von vornherein aus und kommen gleichfalls nur als Indiz für die Absicht des Gesetzgebers in Betracht.

III. Verhältnis des Rückforderungsanspruchs zum Steueranspruch

Um Klarheit über die Systematik des Rückforderungsanspruchs zu gewinnen,

1) Tipke, UStR 1961, 17

2) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 325-381, Anm. 2; v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 325 Anm. 3; BFH II 167/52 S v. 30.9.53 BStBl. III 1953, 312; Liman-Schwarz, Steuerbeitreibungsrecht, S. 28

ist es unerlässlich, zunächst auf sein Verhältnis zum eigentlichen Steueranspruch einzugehen. Denn in diesem sieht die eine Meinung die erforderliche gesetzliche Grundlage, während die Gegenmeinung von einem selbständigen Anspruch spricht. Die Frage ist bislang nicht abschließend geklärt¹⁾.

1. Die Theorie des wiederaufgelebten oder erneuten Steueranspruchs

Nach der ersten Ansicht²⁾ ist der Rückforderungsanspruch ein Steueranspruch. Wenn Erstattungs- und Vergütungsansprüche die Kehrseite der Steueransprüche³⁾ seien, so wären Rückforderungsansprüche wiederum die umgekehrten Erstattungs- und Vergütungsansprüche, so daß im Ergebnis die alte Steuerforderung erneut geltend gemacht werde und aus diesem Grunde die rechtliche Gleichbehandlung geboten sei. Folglich gelte für den

1) v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15

2) BFH III 133/57 U v. 5.12.58, BStBl. 1959 III, S. 179, 180; BFH V 1/59 S v. 22.12.60, Bd. 72, 542 (543); BFH VI 97/64 v. 27.8.65, HFR 1966, 26=StRK AO § 144 R. 17; differenzierend: FG Hamburg v. 25.9.63, EFG 1964, 294; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6(3)= "alte Steuerforderung selbst" für den Regelfall, sonst differenzierend, dazu s.u.; Mattern-Meßmer, AO § 144 Tz 933; Friedlaender, StuW 1959 Sp. 543(546)

3) RFH III A 55/29 v. 4.12.30, Bd. 28, 137; BFH II 189/56 U v. 9.12.59, BStBl. III 1960, 180; BFH VI 92/60 U v. 19.12.60, BStBl. III 1961, 170; Nieders FG v. 7.11.68, EFG 1969, 88; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 2; a.A.: v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 5; Judeich, DStZ 1960, 300(301)

Rückforderungsanspruch auch die Tatbestandsmäßigkeit des Steueranspruchs. Steuerforderung und Rückforderung seien identisch.

Dieser Meinung scheinen auch diejenigen zu folgen, die vorsichtig argumentieren, der Rückforderungsanspruch komme einer erneuten Steuerforderung gleich¹⁾.

2. Der Rückforderungsanspruch als selbständiger Anspruch eigener Art

Die Gegenmeinung²⁾ bezeichnet den Rückforderungsanspruch als selbständigen neuen Anspruch öffentlichrechtlicher Art, durch den eine vom Staat zuviel geleistete Erstattung oder Vergütung zurückverlangt werde. Er beruhe mithin nicht auf dem ursprünglichen Steueranspruch, sondern sei ein Anspruch besonderer Art, der jedoch aufgrund enger Wechselbeziehung den Rückgriff auf die Tatbestandsmäßigkeit des Steueranspruchs erfor-

1) Kühn-Kutter, AO, § 229 Anm. 8, b; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 15 stellen den Rückforderungsanspruch dem Steueranspruch gleich, legen sich aber nicht fest, ob es sich um einen selbständigen oder vom Steueranspruch abhängigen Anspruch handelt, da jedenfalls ein Rückgriff auf die Tatbestandsmäßigkeit erforderlich sei.

2) RFH IV A 92/32 v. 20.4.33, Bd. 33, 206; RFH Urt. V z A 56/36 v. 4.6.37, RStBl. 1937, 1087; BFH V 27/54 U v. 1.7.54, Bd. 59, 118=BStBl. III 1954, 254; BFH V 83/56 S v. 11.7.56, Bd. 63, 164=BStBl. III 1956, 259; BFH V 190/54 U v. 12.5.1955, BStBl. III 1955, 217=Bd. 61, 52; RFH IV A 319/33 v. 21.2.34, RStBl. 1934, 260; v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15; List, DStZ(A) 1957, 150 (152); Oswald in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 5.12.1958(III)1; BFH VI 260/64 U v. 26.3.65, BStBl. III 1965, 435; v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 100; Fritsch, DB 1959, 1264; Spitaler, StbJahrb 1963/64 S. 559; Baier-Scheibner, DStZ 51, 265(275); Henning, UStR 1952, 97(98); Knauerhase, BB 1953, 81; Heyden, StuW 1957, Sp. 137(148); v. Wallis, FR 1959, 286; Weiß, UStR 63, 269(271); Gast, ABC-Komm., Anm. 2 zum Stichwort Widerruf=S. 186; Dürschke, FR 1959, 487(489)

dere¹⁾.

Für diese Ansicht werden folgende Argumente vorgebracht: zum einen sei die Steuerschuld durch die Zahlung erloschen²⁾ und könne deshalb nicht wieder aufleben; zum anderen gelte die Formel von der Umkehrung des Steueranspruchs zumindest bei Vergütungen und folglich auch für deren Rückforderung nicht. So führt Baier-Scheibner³⁾ aus, der Vergütungsanspruch sei zwar volkswirtschaftlich und steuerpolitisch in der Regel in einem Steuerschuldverhältnis begründet, an diesem sei der Vergütungsberechtigte aber in den meisten Fällen selbst gar nicht beteiligt. Deshalb müsse man von einem aufgrund gesetzlicher Vorschriften geschaffenen selbständigen Rechtsanspruch gegen den Steuerpflichtigen ausgehen. Der Vergütungsbescheid sei insbesondere auch kein Steuerbescheid, er gehöre vielmehr zu den begünstigenden Verfügungen i. S. d. § 96 AO.

Auf diese Trennung zwischen dem Steuerbescheid einerseits und dem Rückforderungsbescheid andererseits weist auch der RFH⁴⁾ im Urteil IV A 92/32 vom 20. 4. 1933 hin. § 235 AO a. F. (§ 229 AO n. F.) spreche von "Bescheiden, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden" und nicht von Steuerbescheiden.

Mit dieser Formulierung des Gesetzes komme die Selbständigkeit des Rückforderungsanspruchs zum Ausdruck. Er ist nach Auffassung des Gerichtshofes lediglich ein "Geldanspruch auf Zahlung des vergüteten Betra-

1) RFH V z A 56/36 v. 4. 6. 1937, RStBl. 1937, 1087

2) Ritter, ZfZ 1966, 3(4) und RFH aaO.

3) Baier-Scheibner, DStZ 1951, 265(275)

4) RFH 33, 206(208) dem sich BFH Art. V 27/54 U v. 1. 7. 54, BStBl. III 1954, 254 angeschlossen hat.

ges", eines besonderen Rückforderungsbescheides bedürfe es mithin nicht.

So wie man zwischen der Erstattungs- und Vergütungsverfügung und der eigentlichen Ausführung derselben zu unterscheiden habe, müsse man auch bei deren Rückforderung differenzieren. Deshalb beziehe sich § 96 AO nur auf die Erstattungs- und Vergütungsverfügung, während es einer Zurücknahme der Ausführung der Vergütung oder Erstattung nicht bedürfe. Die Rückforderung könne vielmehr auch durch schlichte Geltendmachung des Zahlungsanspruchs erfolgen.

Zwar ist durch diese Abgrenzung zum Steueranspruch die Selbständigkeit des Rückforderungsanspruchs betont worden, die Ausführungen des RFH geben aber keinen Aufschluß über die eigentliche Anspruchsgrundlage. Der RFH scheint davon auszugehen, daß sich aus dem Recht auf Berichtigung des Erstattungs- bzw. Vergütungsbescheides selbstverständlich das Recht zur Rückforderung des überzahlten Betrages ergibt.

Ob das richtig ist, muß noch später an anderer Stelle untersucht werden und sei hier zunächst dahingestellt.

3. Die vier Fallgruppen Riewalds

Bei der Frage nach der näheren rechtlichen Bestimmung des Rückforderungsanspruchs geht Riewald¹⁾ nach vier verschiedenen Fallgruppen vor.

(1) Unproblematisch sei die Rechtsnatur in den Fällen, in welchen ein ge-

1) Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6 (3-7)=S. 516 f.

zahlter Steuerbetrag trotz nach wie vor bestehender Zahlungsschuld irrtümlich erstattet worden ist, wenn also der ursprüngliche Steuerbescheid unverändert geblieben ist. Nach Riewalds Ansicht lebt hier durch die Erstattung die Zahlungsschuld in unveränderter Gestalt wieder auf. Der Rückforderungsanspruch sei mit der alten Steuerforderung identisch.

Insoweit stimmt Riewald also mit der unter 1) dargestellten Theorie vom wiederaufgelebten Steueranspruch überein.

(2) Dagegen soll eine neue Steuerforderung entstehen, wenn die Steuerzahlungsschuld nach ihrer Tilgung im Veranlagungsverfahren ermäßigt worden ist (durch Entscheidung über einen Rechtsbehelf, durch schlichte Änderung, Berichtigung, Folgeänderung usw.), ein Steuerbetrag sodann erstattet wurde und danach durch eine der genannten Entscheidungen die Steuer jedoch wieder heraufgesetzt wurde¹⁾. Bemerkenswert ist dabei, daß Riewald in diesem Falle zwar von einer neuen, also selbständigen Forderung spricht, diese aber ebenso eine Steuerforderung - und nicht nur eine steuerliche Forderung - sein soll.

(3) Schwierigkeiten sieht Riewald allenfalls bei Rückforderungen von Steuern, die zunächst gem. § 131 AO erlassen und erstattet, dann aber nach Rücknahme des Erlasses nochmals angefordert werden.²⁾

Der RFH³⁾ hat in seinem Urteil V z A 56/36 vom 4.6.37 angenommen, daß bei rückwirkender Rücknahme des Erlasses der alte Anspruch nicht wieder auflebe, sondern ein neuer Anspruch entstehe, weil die AO Rück-

1) Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6 Abs. 4=S. 516

2) Riewald aaO., Abs. 5

3) RFH RStBl. 1937, 1087

forderungsansprüche neben Steueransprüchen erwähne. Diese Ansicht lehnt Riewald ab.

Seiner Meinung nach tritt die alte Steuerschuld zu dem Zeitpunkt wieder in Kraft, in dem die Verfügung, die die alte Schuld hatte erlöschen lassen, wieder aufgehoben wird¹⁾. Auch soll es keinen Unterschied machen, ob die Steuerforderung vor Erlaß bereits beglichen worden ist oder nicht²⁾.

Somit charakterisiert Riewald sämtliche vorbezeichneten Rückforderungen als "Sonderfälle der Geltendmachung von Steuerforderungen", wobei in den Fällen (1) und (3) die alte, im Falle (2) hingegen eine neue Steuerforderung geltend gemacht werden soll.

(4) Etwas anderes nimmt Riewald³⁾ allerdings dann an, wenn einem Steuerpflichtigen irrtümlich ein Betrag als zuviel entrichtete Steuer erstattet wird, der tatsächlich jedoch nie an das FA gezahlt wurde, oder wenn der Betrag irrtümlich an einen Dritten am Erstattungsverfahren völlig unteiligten erstattet wurde.

Auch diese Beträge seien "als Steuer" erstattet, so daß ihre Rückforderung auch nach Steuerrecht erfolgen müsse, obwohl der Anspruch selbst nirgends ausdrücklich geregelt sei.

Damit wird deutlich, daß auch Riewald zumindest Rückforderungsansprüchen dieser Art eine besondere Rechtsnatur zuspricht, deren Grundlage der ursprüngliche Steueranspruch nicht bilden kann.

1) Riewald aaO., Abs. 6

2) Riewald aaO., Abs. 7

3) Riewald aaO., Abs. 10=S. 517

4. Kritik und Stellungnahme

Im folgenden soll an Hand von Riewalds Fallgruppen geprüft werden, inwieweit den einzelnen Rechtsansichten beizupflichten ist. Dabei soll zunächst nur von Erstattungen ausgegangen werden.

a) Erlöschen des Steueranspruchs durch Tilgung, Erlaß oder Verjährung

Im Beispiel (1) (versehentliche Erstattung an den Steuerzahler) sollten nach Riewald Steuerforderung und Rückforderung identisch sein. Demnach würde die der Zahlung nachfolgende Erstattung die erstere wieder annullieren, das heißt einen tatsächlichen Vorgang wenigstens in seiner rechtlichen Bedeutung gegenstandslos machen.

Um nun den alten Anspruch erneut geltend machen zu können, ist es aber *conditio sine qua non*, daß eben dieser Anspruch zu keiner Zeit erloschen, also untergegangen war. Denn es widerspricht der Logik, einen bereits nicht mehr existenten Steueranspruch gleichwohl als "wiederaufgelebten" Anspruch nochmals geltend zu machen. Das wäre nur möglich, wenn derselbe permanent bestanden hätte.

Es fragt sich deshalb, welche Wirkung die Zahlung der Steuerschuld hat.

aa) Die herrschende Meinung

Die Abgabenordnung schweigt zu dieser Frage, sie enthält keine dem § 362 Abs. 1 BGB entsprechende Vorschrift. Nach überwiegender Meinung¹⁾

1) v. Wallis in H-H-Sp., § 122 Anm. 2; Judeich in JF § 3 Tz 46; Tipke-Kruse, AO, § 97 Anm. 15; Mattern-Meßmer, AO, § 97 Tz. 551; Kühn-Kutter, AO, § 122 Anm. 1 und § 124 Anm. 5; Scheuer, StuW 1949, 1091

erlischt die Steuerschuld (Steueranspruch) jedoch mit Zahlung (§ 122 AO) des entsprechenden Betrages, weshalb man bildhaft auch von Tilgung der Schuld spricht. Weitere Erlöschenstatbestände sind daneben die Aufrechnung¹⁾ (§ 124 AO), der Erlaß²⁾ (§ 131 AO) sowie die Verjährung³⁾ (§ 148 AO).

bb) Judeich

Die beiden letzten Tatbestände will Judeich⁴⁾ allerdings nicht zu den "anspruchsvernichtenden", sondern lediglich zu den "anspruchsentkräftenden" Erlöschensgründen zählen, d. h. der Anspruch als solcher soll in diesen Fällen bestehen bleiben, nur kann er nicht mehr geltend gemacht werden.

Noch Fußn. 1) Seite 24

(1093); Ritter, ZfZ 1966, 3(4); Liebisch, Privatrecht, S. 82; Heyden, StuW 1957 Sp. 137(165); Becker, RAO, § 103 Anm. 2; FG München v. 10.4.63, EFG 1963, 543

a. A.: Riewald in B-R-K., Vor § 122 Anm. 1 u. § 3 StAnpG Anm. 5 für die Zahlung und § 124 Anm. 4(2) für die Aufrechnung. Seiner Meinung nach soll nur der Zahlungsanspruch erlöschen.

- 1) v. Wallis in H-H-Sp., § 124 Anm. 16; Tipke-Kruse, AO, § 124 Anm. 8; Kühn-Kutter, AO, § 124 Anm. 5; die Aufrechnung durch den Steuerschuldner wirkt wie Zahlung. Da die §§ 387 ff. BGB unmittelbar zur Anwendung kommen (siehe BFH I 108/52 S v. 10.11.53, BStBl. III 1954, 26 u. BFH II 102/54 U v. 11.8.54, BStBl III 1954, 291), gelten die Ansprüche gem. § 389 BGB, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenüber getreten sind. Vgl. auch § 34 BeitrO.
- 2) Hensel, Steuerrecht, S. 84; Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 15 a; v. Wallis in H-H-Sp., § 131 Anm. 70; Mattern-Meßmer, AO, § 131 Tz 905; Gast, ABC-Komm. zu § 131 AO, unter Stichwort "Widerruf" Anm. 2=S. 186
- 3) Gem. § 148 AO erlischt der Steueranspruch mit seinen Nebenansprüchen durch die Vollendung der Verjährung. Dieses ist die einzige in der AO enthaltene Vorschrift, die ausdrücklich etwas über das Erlöschen des Steueranspruchs sagt.
- 4) Judeich in JF, § 3 Tz 46

Die von Judeich für diese Unterscheidung gegebene Begründung vermag aber nicht zu überzeugen: aus § 148 S. 2 AO a.F., wonach das zur Befriedigung eines verjährten Anspruchs Geleistete nicht mehr zurückgefordert werden konnte, soll hervorgehen, daß der Steueranspruch selbst noch existent sein muß, nur sei dessen Geltendmachung ausgeschlossen. Diesen Gedanken hat seinerzeit schon Hensel¹⁾ geäußert.

Da § 148 S. 2 AO a.F. durch das AOÄG vom 15. 9. 1965²⁾ nunmehr ersatzlos gestrichen worden ist, kann sich Judeich jedoch nicht mehr auf dieses Argument stützen. Außerdem besagt § 148 AO eindeutig, daß der Steueranspruch durch die Vollendung der Verjährung erlischt.

Der Ansicht, daß der Erlaß deshalb kein anspruchvernichtender Grund sei, weil er widerrufen werden könne, kann ebensowenig zugestimmt werden. Zwar scheint Judeich richtig erkannt zu haben (er selbst gibt keine nähere Begründung seines Rechtsstandpunktes), daß bei anspruchvernichtender Wirkung des Erlasses die nach erfolgter ex-nunc-Berichtigung³⁾ der Verfügung durchzuführende Nachforderung bzw. Rückforderung ohne Anspruchsgrundlage wäre - zumindest scheidet der erloschene Steueranspruch als Grundlage aus -, diese Überlegung trifft aber nicht auf die Fälle der rückwirkenden Rücknahme des Erlasses (§ 96 Abs. 2 AO) zu, weil dadurch die Erlaßverfügung annulliert wird, d.h. als rechtlich niemals existent zu gelten hat, so daß die alte Steuerforderung wieder zum Tragen kommt.

Der Erlaß ist folglich auch dann, wenn man ihm mit der h.M. anspruchvernichtende Wirkung beimißt, jedenfalls unter den Voraussetzungen des

1) Hensel, Steuerrecht, S. 84

2) BGBl. 1965 I S. 1356

3) § 96 Abs. 1 AO

§ 96 Abs. 2 AO widerrufbar. Logisch ausgeschlossen ist lediglich die ex-nunc-Berichtigung nach § 96 Abs. 1 AO, weil die alte Steuerforderung nur geltend gemacht werden kann, wenn sie wenigstens fiktiv immer bestanden hat. Das aber ist bei einer Berichtigung mit Jetzt-Wirkung gerade zu verneinen, da sie den Erlaß nicht von Anfang an beseitigt, sondern erst nach dem definitiven Erlöschen des Steueranspruchs im Zeitpunkt der Berichtigungsverfügung wirksam wird und daher auf den bereits untergegangenen Anspruch keinen Einfluß mehr haben kann.

Daher ist von der Rechtsprechung¹⁾ auch entschieden worden, daß die Berichtigung einer Steuererlaßverfügung nur mit rückwirkender Kraft gem. § 96 Abs. 2 und nicht ex nunc nach § 96 Abs. 1 AO erfolgen darf. Dieser Ansicht ist beizupflichten.

Das Bestehen des § 96 Abs. 1 AO zwingt nämlich noch nicht zu der Annahme, daß die Steuerforderung solange nicht untergegangen sein kann, wie die Berichtigung der auf ihr beruhenden Steuerverfügung scheinbar noch zufällig ist. Denn sinnvoller Weise darf § 96 AO nur auf die Fälle angewendet werden, in denen es denkgesetzlich möglich ist, d. h. beim Erlaß kann nur § 96 Abs. 2 AO zum Zuge kommen.

Erlassen bedeutet also Erlöschen der Steuerforderung. Wenn schon der Gesetzestext nicht gegen dieses Ergebnis spricht, so spricht doch zumindest die Gesetzssystematik für die h. M. Denn der Erlaß des Steueranspruchs soll dessen Zahlung erübrigen, er soll also dasselbe wie diese bewirken. Wenn die Zahlung aber auch nach Ansicht Judeichs als Rechtsbeeindigungs-

1) RFH IV A 92/32 Urt. v. 20.4.33 abgedruckt in Mrozek Kartei 10 zu § 96 AO 1931, nur unvollständig wiedergegeben in BFH 33, 206, es fehlt dort der für die vorliegende Arbeit bedeutsame Teil. Ferner: OFH II z D 2/50, Gutachten v. 25.8.50=StRK AO § 96 R. 1; BFH VII 63/63 v. 7.3.67, BStBl. III 1967, 381(382)=BFH 88, 313; HessFG v. 21.9.67, EFG 1968, 189; OVG Münster v. 22.6.55, BB 1955, 888

grund anzusehen ist, weshalb sollte man dann den Erlaß ohne zwingenden Grund anders beurteilen?

Abgesehen davon ist die Wirkung des Erlasses für den hier zu behandelnden Rückforderungsanspruch nur von untergeordneter Bedeutung, weil begrifflich nur das zurückgefordert werden kann, was zuvor geleistet worden, d. h. gezahlt worden ist, andernfalls es sich um die in diesem Zusammenhang nicht interessierende Nachforderung handelt.

Da aber die Zahlung unstreitig den Steueranspruch erlöschen läßt, ist zumindest in allen Fällen der Rückforderung von Erstattungen und Vergütungen der ursprüngliche Anspruch unwiderruflich untergegangen.

Die Ansicht Judeichs hat in der Literatur und Rechtsprechung freilich auch wenig Anklang gefunden. Der Erlaß bewirkt nach überwiegender Auffassung genauso wie die Zahlung das Erlöschen des Steueranspruchs.¹⁾

cc) Riewald

Zu ähnlichen Ergebnissen wie Judeich kommt - auf anderem Wege - lediglich Riewald. Nach dessen Meinung erlischt durch Zahlung²⁾ und Aufrechnung³⁾ allein die Steuerzahlungsschuld, nicht aber die zugrundeliegende Steuerschuld.

Dabei soll unter Steuerschuld (aus der Sicht des Staates als Gläubiger) der abstrakte Steueranspruch, der mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes gem. § 3 Abs. 1 StAnpG entsteht, und unter Steuerzahlungs-

1) Siehe S. 24/25 Anm. 1

2) Riewald in B-R-K., § 122 Anm. 1(1) u. Vor § 97 Anm. 1b(5)

3) Riewald in B-R-K., § 124 Anm. 1(2)

schuld die festgesetzte, konkretisierte Steuer im Sinne einer selbständigen Verpflichtung zu verstehen sein. Denn durch die Verwirklichung des Tatbestandes entstehe die Steuerschuld zwar, die eigentliche Zahlungspflicht ergebe sich aber erst aus der Festsetzung der Steuerschuld.

Dieser Definition haben sich Giese-Plath¹⁾, Boettcher²⁾ und der III. Senat des BFH³⁾ im Urteil III 279/59 angeschlossen. Ein Erlöschen der Steuerschuld ist nach Riewald immer dann anzunehmen, wenn "das Recht, die Steuer festzusetzen, aufhört". Das sei neben der Verjährung beim Steuererlaß der Fall, sofern die Behörde eben nicht nur die Steuerzahlungsschuld, sondern darüber hinaus die Steuerschuld erlassen habe.⁴⁾

Das Steuerfestsetzungsrecht ende hingegen nicht mit Zahlung des geschuldeten Betrages. Denn auch dann, wenn die Steuer bereits vor dem Steuerbescheid ganz oder teilweise durch vorgeschriebene oder freiwillige Vorauszahlungen entrichtet worden sei, so habe die Behörde auch danach noch das Recht und sogar die Pflicht, die betreffende Steuer festzusetzen. Demzufolge müsse die Steuerschuld also noch bestehen, die Zahlung lasse lediglich die Steuerzahlungspflicht erlöschen.

Diese wohl auf v. Myrbach-Rheinfeld⁵⁾ zurückgehende Unterscheidung, die sich auch beim RFH⁶⁾ im Urt. I A 51/19 findet, wird von der überwie-

1) Giese-Plath, RAO, § 97 Anm. 2

2) Boettcher, StuW 1962, Sp. 1 ff. (9)

3) BFH III 279/59 v. 17.3.61, Bd. 64,419=StRK AO § 225a R. 36

4) Riewald in B-R-K., § 131 Anm. 3a(4)

5) v. Myrbach-Rheinfeld, Finanzrecht, S. 68 ff.

6) RFH I A 51/19 v. 22.5.1919, Bd. 1,115(117), der von Steuerschuld und Steuerpflicht spricht; Schneider, Das Abgabenverhältnis, S. 21

genden Literatur und vom BFH¹⁾ abgelehnt. Bereits Bühler²⁾ hat die begriffliche und zudem materielle Einordnung von Steuerschuld einerseits und Steuerzahlungsschuld andererseits kritisiert: Riewalds Ansicht verleite zu der falschen Vorstellung, es handele sich um zwei selbständige Gebilde; tatsächlich werde aber die Steuerschuld durch Hinzutreten weiterer Akte zur Steuerzahlungsschuld. Eine anfangs abstrakte, durch Erfüllung des Tatbestandes entstandene Steuerschuld werde "konkretisiert, in ihrer Höhe bestimmt und meist auch fällig".

Bühler sieht also eine enge materielle Verknüpfung beider Erscheinungsformen des Steueranspruchs, die kein selbständiges Wesen haben könne. Demzufolge muß der Steuerzahlungsanspruch grundsätzlich das rechtliche Schicksal des zugrundeliegenden Steueranspruchs teilen. Überträgt man diesen Gedanken auf die hier interessierende Ausgangsfrage, so kommt man zu dem Ergebnis, daß ein Erlöschen lediglich dieses konkretisierten Anspruchs, also in der Sprache Riewalds des Steuerzahlungsanspruchs, nach der Ansicht Bühlers undenkbar wäre.

Auch Judeich³⁾ und Barske⁴⁾ lehnen die Unterscheidung ab, da es in § 3 Abs. 2 StAnpG nur einen einzigen materiellrechtlichen Entstehungsstatbestand gebe. Rümelin⁵⁾ kritisiert Riewald unter Berufung auf den Wortlaut der Abgabenordnung, die keine Anhaltspunkte für derartige Differenzierungen biete.

Desgleichen wendet sich v. Wallis⁶⁾ gegen die Ausführungen Riewalds. Bei wesentlicher Übereinstimmung mit Bühler fügt er noch ergänzend hinzu,

1) BFH v. 9.12.59, BStBl. III 1960, 180=StRK AO § 97 R. 6;

2) Bühler, Grundriß, § 19 I am Ende u. II=S. 214

3) Judeich in JF, § 3 Anm. 7

4) Barske, RAO, S. 44 Fußn. 30

5) Rümelin, ZfZ 1956, 139 f.

6) v. Wallis in H-H-Sp., § 97 Anm. 6 und Vor § 97 Anm. 8 a.E.

daß die Trennung von Steuerschuld und -zahlungsschuld keineswegs immer möglich sei, da Entstehung und Fälligkeit, wie das Beispiel der Zollschuld (§ 64 ZollG) zeige, zusammenfallen könnten. Die Unterscheidung treffe nur für die Veranlagungssteuern uneingeschränkt zu. Auch v. Wallis betont, daß die entstandene und die festgesetzte Steuer ein und dasselbe seien, wobei die Festsetzung lediglich für die Fälligkeit Bedeutung habe.

Der BFH¹⁾ äußert unter Bezugnahme auf Bühler und v. Wallis ebenfalls rechtliche Bedenken gegen die Annahme einer selbständigen Steuerzahlungsschuld. Im Gesetz finde sich für diese Unterscheidung keine ausreichende Grundlage.

Nur Kruse²⁾ hat die von Riewald vorgeschlagene Begriffsbildung gebilligt, ohne allerdings daraus materiellrechtlich Schlußfolgerungen ziehen zu wollen³⁾. Seines Erachtens handelt es sich bei dieser Frage um ein rein terminologisches Problem, gemeint sei hingegen immer dasselbe.

Das entspricht freilich nicht den Tatsachen. Es bestehen nämlich nicht nur begriffliche Unterschiede, sondern auch in der Sache selbst gehen die Meinungen auseinander: während Riewald - wie gezeigt wurde - von einer selbständigen Steuerzahlungsschuld ausgeht, heben Bühler und ihm folgend das angeführte Schrifttum sowie der II. Senat des BFH die Einheit des Steueranspruchs hervor, so daß er bei Tilgung als Ganzes erlischt.

1) BFH II 189/56 U v. 9.12.59, BStBl. III 1960, 180=StRK AO § 97 R. 6

2) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 97 Anm. 13

3) Das hindert ihn freilich nicht, es trotzdem zu tun; in Tipke-Kruse, AO, Anm. 15b zu § 131 AO geht er davon aus, daß durch einen Erlaß, der nach Entstehung und Festsetzung der Steuerschuld ausgesprochen wird, nur die Steuerzahlungsschuld erlischt, so daß trotz Erlasses die Festsetzung gem. § 222 AO noch berichtigt und die Mehrsteuer verlangt werden kann.

Dieser Meinung ist beizupflichten. Richtig ist allerdings der Hinweis Kruses¹⁾, daß entstandene und festgesetzte Steuerschuld eigentlich nur im Idealfall übereinstimmen, während in der Praxis doch fast keine Betriebsprüfung ohne Berichtigung verläuft. Ferner muß man Bühlers²⁾ Ansicht, die Steuerschuld werde durch Hinzutreten weiterer Akte zur Steuerzahlungsschuld, auf den Regelfall beschränken. Denn auch ein Steuerbescheid, der eine tatsächlich nicht bestehende Steuerschuld festsetzt, wirkt konstitutiv³⁾.

Nur unter diesen Umständen kann man von einem selbständigen Steuerzahlungsanspruch sprechen, weil zwar eine Zahlungsverpflichtung, aber keine materielle Steuerschuld begründet wird.

Im Normalfall (der Steueranspruch deckt den Steuerbescheid oder reicht weiter als dieser) hat der Bescheid hingegen lediglich insoweit konstitutive Wirkung, als er die Fälligkeit festsetzt, im übrigen wirkt er deklaratorisch.

Deshalb darf man von der Ausnahme der Festsetzung einer nicht bestehenden Steuerschuld keine grundsätzlichen materiellrechtlichen Schlußfolgerungen für den Regelfall ziehen.

Auch das Argument Riewalds⁴⁾, die Behörde könne noch nach Zahlung der Steuer dieselbe durch Bescheid festsetzen, so daß bis zu diesem Zeitpunkt die Steuerschuld noch bestehen müsse, greift nicht durch.

Freilich erscheint es auf den ersten Blick sinnvoll, wenn nur die Steuer festgesetzt werden darf, deren Steuerschuld noch nicht erloschen ist. Woraus sollte sich sonst das Festsetzungsrecht ergeben? Gleichwohl scheint

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 97 Anm. 13

2) Bühler, Grundriß, S. 214

3) Tipke-Kruse, aaO.

4) Riewald in B-R-K., Vor § 97 Anm. 1 b (5)=S. 266

diese Überlegung falsch zu sein.

Denn mit der nachträglichen Festsetzung der Steuer auf genau den Betrag, der vom Pflichtigen bereits gezahlt wurde, wird dieser nicht mehr erneut belastet. Der nachfolgende Bescheid hat nurmehr deklaratorische Bedeutung, indem er klarstellt, daß Steuerschuld und Steuerzahlung übereinstimmen. Diese reine Feststellung - und darum handelt es sich nur bei Deckungsgleichheit von materieller Schuld und tatsächlicher Zahlung - bedarf mangels erneuten Eingriffs keiner besonderen gesetzlichen Anspruchsgrundlage. Es handelt sich lediglich um eine Auswirkung der alten Forderung.

Die Möglichkeit, die Steuer auch noch nach Zahlung festzusetzen, schließt also nicht aus, daß die Steuerschuld selbst bereits erloschen ist.

Schließlich läßt sich mit v. Wallis¹⁾ gegen Riewalds Ansicht einwenden, daß die von ihm getroffene Unterscheidung schon deshalb nicht richtig sein kann, weil es auch Steuern gibt, die gar nicht festgesetzt zu werden brauchen (Abzugssteuern) oder welche bereits mit Entstehung fällig werden (§ 64 ZollG=Zollschuld). Welche Schuld, so muß man fragen, soll in diesen Fällen durch die Zahlung der Steuer erlöschen, wenn nicht die Steuerschuld selbst? Denn Riewald wird nicht bestreiten können, daß zumindest dort Steuerschuld und -zahlungsschuld identisch sind.

Folglich ist der herrschenden Meinung, nach welcher es keinen selbständigen Steuerzahlungsanspruch gibt, beizupflichten, zumal das Gesetz die Unterscheidungen Riewalds nicht vornimmt. Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld haben dieselbe Grundlage und entstehen somit als ein einheitliches Gebilde.

1) v. Wallis aaO.

Das bedeutet allerdings nicht, daß die von Riewald verwendeten Begriffe Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld nicht verwendet wären. Im Gegenteil, sie umschreiben sehr anschaulich die jeweilige Erscheinungsform der Steuerschuld, nur muß es mit Ausnahme der Festsetzung einer nicht geschuldeten Steuer (siehe S. 29) bei dieser rein terminologischen Unterscheidung bleiben.

Die hier vertretene Ansicht macht das von Bühler¹⁾ gebrachte zivilrechtliche Beispiel in besonderem Maße verständlich; auch die Kündigung eines Darlehens mache aus einer bis dahin mehr abstrakten Schuld eine akute Zahlungspflicht; dennoch habe noch niemand Darlehensschuld und Rückzahlungsverpflichtung als zwei verschiedene Gebilde bezeichnet.

dd) Ergebnis

Als Ergebnis dieses Exkurses gilt also festzuhalten, daß nur eine einheitliche Steuerschuld besteht, unabhängig davon, ob sie nur entstanden oder schon festgesetzt worden ist.

Somit kann jetzt auch die Antwort auf die hier gestellte Ausgangsfrage gegeben werden: wenn es nur den Steueranspruch als einheitliches Gebilde gibt, so kann er auch nur als Ganzes erlöschen. Folglich entfallen mit Zahlung, Aufrechnung, Erlaß und Verjährung nicht nur der Steuerzahlungsanspruch, sondern auch die Steuerschuld, da beide untrennbar sind.²⁾ Mit ihrer Tilgung erlischt die Steuerschuld, aus der Sicht des

1) Bühler, Grundriß, S. 214

2) Das gilt auch für Vorauszahlungen, sofern die Steuerschuld nach Maßgabe des § 3 Abs. 5 StAnpG bereits entstanden ist. Das FG München führt im Urt. v. 10.4.63, EFG 1963, 543 für den Bereich des Vermögenssteuerrechts aus, daß mit der Entrichtung der Vorauszahlungsraten bereits die ebenfalls schon entstandene und im Veranlagungsbescheid nur

Staates der Steueranspruch. Voraussetzung dafür ist jedoch bei der Zahlung (und dementsprechend bei der Aufrechnung als Erfüllungersatz), daß der geleistete Betrag mit dem materiellen Steueranspruch und nicht nur mit dem seitens des Finanzamtes eventuell in falscher Höhe festgesetzten übereinstimmt. Ist das nicht der Fall, wird z. B. eine im Verhältnis zum Steuertatbestand zu niedrige Steuer eingefordert, so erlischt der tatsächliche Steueranspruch auch nur in gleicher Höhe, ein Restanspruch bleibt hingegen bestehen und kann bis zum Ablauf der Verjährungsfrist geltend gemacht werden.

Wendet man diese hier entwickelten Grundsätze auf Riewalds eingangs (S. 18) genanntes Beispiel (1) an, so ergibt sich folgendes: stand der Steuerbescheid in Einklang mit der materiellrechtlichen Steuerschuld und war demgemäß die Steuer vom Pflichtigen in richtiger Höhe gezahlt worden, so war der Steueranspruch des Staates im Zeitpunkt der Zahlung endgültig und unwiderruflich erloschen. Der Anspruch, der gem. § 3 Abs. 2 StAnpG mit der Tatbestandsverwirklichung entstanden war, ist durch Erfüllung untergegangen. Es ist deshalb denkgesetzlich unmöglich, diesen "wiederaufleben" zu lassen.

Der Anspruch ist verbraucht, ein Rückgriff auf den alten Steueranspruch scheidet aus, er ist mit der Rückforderung nicht identisch.

Eine irrtümliche Erstattung zuvor gezahlter Steuer an den zu Recht Inanspruchgenommenen kann daher nicht anders beurteilt werden, als die versehentliche Erstattung an einen unbeteiligten Dritten, der diese Steuer überhaupt nicht schuldete. Die Differenzierung Riewalds¹⁾, der die Rück-

Noch Fußnote 2 Seite 31

der Höhe nach festzusetzende Jahressteuerschuld getilgt wird, also

Steuerzahlungsanspruch und Steueranspruch in gleicher Höhe erlöschen.

1) Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6(10)=S. 517

forderung im ersten Fall aus der alten Steuerforderung, im zweiten Fall aus einem nicht näher bezeichneten Rückforderungsanspruch ableitet, ist daher unbegründet. Richtig ist allerdings, daß es sich auch in der zweiten Variante um einen steuerlichen Anspruch handeln muß, da auch ein solchermaßen ausgezahlter Betrag als Steuer erstattet worden ist.

Riewalds Beispiel (2) (siehe hier S. 19) unterscheidet sich vom vorhergehenden durch die Berichtigungsbescheide. Während im ersten Fall der ursprüngliche Steuerbescheid unverändert bleibt, wird er hier durch zweimalige Berichtigung zunächst ermäßigt und sodann erhöht. Aber auch diese das Veranlagungsverfahren betreffenden Maßnahmen rechtfertigen nicht die Ansicht Riewalds, es handele sich im Gegensatz zur ersten Variante jetzt um eine neue Steuerforderung. Denn auch hier hat die in richtiger Höhe erfolgte Zahlung die Steuerschuld erlöschen lassen, die Berichtigung hat an der materiellen Schuld überhaupt nichts ändern können, insbesondere hat sie den alten Anspruch nicht wiederaufleben lassen. Aber auch von einer neuen Steuerforderung kann keine Rede sein. Denn der die Steuerpflicht auslösende Tatbestand wurde ja nach Zahlung nicht erneut verwirklicht, vielmehr wurde das Ergebnis der Besteuerung durch Erstattung wieder rückgängig gemacht. Auch vermag die Berichtigung die fehlende nochmalige Tatbestandserfüllung nicht zu ersetzen.

b) Die besondere Problematik beim Erlaß eines Steueranspruchs

Bei der Rückforderung nach Erlaß der Steuerschuld (Beispiel (3) siehe S. 19) will Riewald sowohl vor als auch nach deren Begleichung die alte Schuld wiederaufleben lassen. Dieser Ansicht kann nach dem hier vertretenen Standpunkt hingegen nur z.T. gefolgt werden. Denn gerade der Erlaß macht deutlich, daß die Tilgung der Steuerschuld das entscheidende

Kriterium für die Bestimmung der Rechtsnatur des Rückforderungsanspruchs ist,

Da nämlich nach der h. M. aus den dargelegten Gründen¹⁾ der Erlaß (§ 131 AO) entgegen der Ansicht Riewalds generell nicht nur das Erlöschen des Steuerzahlungsanspruchs, sondern vielmehr auch des untrennbar damit verbundenen Steueranspruchs bewirkt, ist auch in diesem Falle ein Wiederaufleben des getilgten Anspruchs logisch ausgeschlossen, denn der Erlaß wirkt rechtsbeendigend²⁾, das heißt anspruchsvernichtend. Drei verschiedene Konstellationen sind in diesem Zusammenhang denkbar:

aa) Vor Zahlung

Als erste Gruppe sind die Fälle zu nennen, in denen der Steueranspruch entstanden und durch Bescheid seitens der Behörde festgesetzt, aber noch vor Zahlung erlassen worden ist. Hier erlischt die Steuerschuld infolge des Erlasses.

bb) Vor Entstehung

Dasselbe gilt für einen Billigkeitserlaß, der noch vor Entstehung des betroffenen Anspruchs¹⁾ ausgesprochen wird. Daß die Behörde schon zu diesem Zeitpunkt, also im Hinblick auf eine noch nicht existente Forderung für die Zukunft rechtswirksam tätig werden kann, ist allgemeine Ansicht³⁾.

1) Siehe S. 26 ff.

2) Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 15a

3) BFH IV 281/54 v. 27.1.55, BStBl. III 1955, 92 f.; BFH I 412/61 v. 12.2.64, HFR 1964, 305 f.; BFH VII 150/62 v. 26.1.65, HFR 1965, 428 ff.; RFH II A 128/31 v. 28.7.31, RStBl. 1931, 735=Bd. 29, 210(213 f.); Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 15c; Riewald in B-R-K., § 131 Anm. 3b (5)=S. 443; Kühn-Kutter, AO, § 131 Anm. 1; BVerwG StuW 1959, Nr. 250, Urt. v. 5.6.59

Nur gilt die Besonderheit, daß die Steuerschuld aufgrund des aufschiebend bedingt zu bezeichnenden Erlasses¹⁾ bereits im Augenblick ihres Entstehens wieder erlischt, so daß diese Billigkeitsmaßnahme im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen ist²⁾ und die Steuer nicht mehr festgesetzt werden darf³⁾.

Hingegen bleibt es bei der alten Steuerforderung, wenn der Erlaß für die Zukunft erfolgte, derselbe sodann aber noch vor Entstehung der Forderung widerrufen wurde. Denn unter diesen Voraussetzungen konnte die Steuerschuld, weil sie noch gar nicht vorhanden war, auch noch nicht durch den Erlaß getilgt werden.

Derselbe hätte erst im Augenblick der Tatbestandserfüllung anspruchsvornichtende Wirkung haben können. Da aber die Erlaßverfügung zu diesem Zeitpunkt wegen des Widerrufs bereits wieder entfallen ist, kann die eigentliche Steuerforderung so zum Entstehen gelangen, als ob Erlaß und Widerruf nicht stattgefunden hätten. Die Steuer kann unverändert festgesetzt werden,⁴⁾ ein Rückforderungsanspruch liegt nicht vor.⁵⁾

cc) Nach Entstehung und nach Zahlung

Als dritte Gruppe sind die Fälle zu erwähnen, in denen die Steuerschuld erst nach ihrem Entstehen und nach ihrer Entrichtung durch den Pflichten erlassen wurde. Da schon die Zahlung den Steueranspruch zum Erlöschen bringt, kann der später erfolgte Billigkeitserlaß auf das Bestehen

1) Schröter, ZfZ 1953, 356 ff. (371 Fußn. 21)

2) RFH II A 128/31 v. 28. 7. 1931, Bd. 29, 210(215); RFH I A 366/32 v. 20. 6. 1933, RStBl. 1933, 675; a. A. noch RFH II A 433/25 v. 9. 10. 1925, Bd. 17, 209(211); Mattern-Wittneben, Abgabenänderungsgesetz, S. 42

3) Tipke-Kruse aaO.

4) v. Wallis in H-H-Sp., § 131 Anm. 69; Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 32; Gast, FR 1963, 236(237)

5) ebenso Ritter, ZfZ 1966, S. 3(4 r. Sp.).

des Anspruchs selbst keinen Einfluß mehr haben. Die Verfügung hat allerdings insofern konstitutive Wirkung, als sie dem Steuerschuldner gem. § 131 Abs. 1 S. 1 AO einen Erstattungsanspruch nach §§ 150 ff. AO gewährt.

dd) Widerrufbarkeit

Nach dem Vorhergesagten stellt sich nun die Frage, ob und unter welchen Bedingungen ein Widerruf des Erlasses überhaupt noch möglich ist. Denn eine Rücknahme desselben mit Wirkung für die Zukunft (ex nunc) müßte ins Leere treffen, da der Steueranspruch schon zuvor im Zeitpunkt des Billigkeitserweises entfallen ist. Man würde zu dem kuriosen Ergebnis kommen, daß eine entstandene Steuerforderung, die zunächst erlassen wurde, dann aber nach Berichtigung dieser Verfügung doch erhoben werden soll, nicht nachgefordert werden darf, weil der vorhergehende Erlaß den Steueranspruch unwiderruflich vernichtet hat.

Indes stimmt dieses Resultat mit der Rechtsprechung¹⁾ und weiten Teilen des Schrifttums²⁾ überein. Danach rechtfertigt nur die rückwirkende Rücknahme der Billigkeitsverfügung die Nachforderung erlassener Steuern. Nach Ansicht des RFH³⁾, die im wesentlichen vom OFH⁴⁾ und auch vom BFH⁵⁾

1) RFH IV A 92/93 v. 20.4.33, StRK § 96 AO 1931 R. 10, nur unvollständig wiedergegeben in BFH 33, 206, es fehlt der für die vorliegende Arbeit bedeutsame Teil; OFH II z D 2/50, Gutachten v. 25.8.50=StRK AO § 96 R.1; BFH VII 63/63 v. 7.3.67, Bd. 88,313=BStBl. III 1967, 381 (382); HessFG v. 21.9.67, EFG 68,189; OVG Münster v. 22.6.55, BB 1955,888

2) Scheuer, StW 1949 Sp. 1091(1095); Ritter, ZfZ 1966,3(5); Woerner, Zurücknahme, S. 36; v. Wallis in H-H-Sp., § 96 Anm. 15; Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 32; Mattern-Meßmer, AO, Tz. 531 zu § 96; aA: Riewald in B-R-K., § 96 Anm. 6(6); Barske, RAO, S. 110; Berger, RAO, Abt. OO, S. 75.

3) RFH aaO.

4) OFH aaO.

5) BFH aaO.

bestätigt worden ist, darf deshalb ein Steuererlaß allein unter den Voraussetzungen des § 96 Abs. 2 AO, der im Gegensatz zu § 96 Abs. 1 AO ex tunc wirkt, zurückgenommen werden.

Daraus folgt, daß der Billigkeitserweis - auch wenn er fehlerhaft ist - gemäß § 96 Abs. 2 AO nur dann widerrufen werden kann, wenn der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie Täuschung, Zwang oder Bestechung veranlaßt hat. Es genügt also nicht, daß der Steuerpflichtige unbewußt falsche Angaben gemacht hat, sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben oder sonst eine der in § 96 Abs. 1 Nr. 1-3 AO genannten Voraussetzungen vorliegen.

Zustimmend führt Scheuer¹⁾ aus, die lediglich in die Zukunft wirkende Rücknahme oder Einschränkung einer Verfügung, durch die eine bereits entstandene Steuerschuld erlassen wurde, sei schon begrifflich unmöglich, denn die Rechtswirkung des Erlasses, also das Erlöschen der Steuerschuld, trete mit Bekanntgabe der Verfügung ein. Meßmer²⁾ hält zudem in Anschluß an RFH IV A 92/32³⁾ § 96 Abs. 1 AO wegen seiner ex-nunc-Wirkung für die Erlaßberichtigung überhaupt für unanwendbar.

Soweit will der OFH indes nicht gehen. Der Gerichtshof billigt die Rücknahme eines Abgabenerlasses nach § 96 Abs. 1 AO, spricht dem rechtlich an sich zulässigen Widerruf hingegen insofern keine Wirkung zu, als die erlassenen Abgaben nicht nachforderbar sein sollen.

Auch ein nach dem Wortlaut des § 96 AO möglicher Widerrufsvorbehalt

1) Scheuer, StuW 1949, 1091(1095); Mattern-Meßmer, AO, Tz 531=S. 165

2) Meßmer in Mattern-Meßmer, AO, Tz 543=S. 167

3) RFH aaO.

vermag die Schwierigkeiten nicht zu beseitigen¹⁾. Da nämlich der Erlaß einer bereits entstandenen Steuerforderung unmittelbar im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe wirksam wird und die Schuld infolgedessen erlischt, ist der Vorbehalt von Anfang an gegenstandslos. Das Finanzamt kann den Zweck des Widerrufsvorbehalts nur erreichen, indem es die Steuerschuld bis zur endgültigen Klärung stundet²⁾ oder den Erlaß nur unter der aufschiebenden Bedingung gewährt, daß die auferlegten Verpflichtungen eingehalten werden³⁾.

Riewald⁴⁾ und ihm folgend Barske⁵⁾ und Berger⁶⁾ kommen aufgrund ihrer Unterscheidung zwischen Steuerschuld- und Steuerzahlungsschuld zwangsläufig zu anderen Ergebnissen. Da nach dieser Meinung der Steueranspruch durch den Abgabenerlaß unberührt bleibt, es sei denn der Anspruch selbst wird erlassen (§ 131 Abs. 1 S. 1 AO)⁷⁾, ist es ohne Bedeutung, ob die Rücknahme ex nunc oder ex tunc erfolgte⁸⁾. Der latent immer vorhandenen gewesene Steueranspruch kann jederzeit "wiederaufleben". Dafür sollen nach Ansicht Riewalds⁹⁾ entscheidend die praktischen Ergebnisse spre-

1) Gast, FR 1963, 236; Scheuer, StuW 1949, 1095; a. A.: Märkle, FR 1964, 231 der die Ansicht vertritt, daß entgegen Gast aaO. ein Widerrufsvorbehalt beim Erlaß möglich sei. Ergebe sich im Falle des Erlasses unter einer auflösenden Bedingung die dogmatische Schwierigkeit, wie die alte Steuerschuld von selbst wieder aufleben könne, so werde im Falle des Widerrufsvorbehalts die ursprüngliche Schuld durch Verwaltungsakt erneut zum Entstehen gebracht.

2) Tipke-Kruse, AO, § 131 Anm. 32

3) Riewald in B-R-K., § 96 Anm. 6(7)=S. 263

4) Riewald in B-R-K., § 96 (6)=S. 263

5) Barske, RAO, S. 110

6) Berger, RAO, Abt. OO, S. 75

7) Riewald in B-R-K., § 131 Anm. 2d(1) u. § 131 Anm. 3a(4) a. E.

8) Riewald in B-R-K., § 96 Anm. 6(6)=S. 263

9) Riewald in B-R-K., § 96 Anm. 6(7)=S. 263

chen. Es sei selbstverständlich, daß ein von sachlich unzuständiger Stelle verfügter Erlaß (§ 96 Abs. 1 Ziff. 1 AO) zurückgenommen werden könne.

Des weiteren sei es dringend geboten, im Falle eines Billigkeitserlasses aufgrund unrichtiger oder irreführender Angaben der Beteiligten, die ohne Täuschungsabsicht gemacht worden seien (§ 96 Abs. 1 Ziff. 1, 2. Altern.), die erlassenen Steuern nachzufordern.

Es sei eine zu starke Anomalie gegenüber dem in § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO zum Ausdruck gekommene Grundsatz, nach welchem das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel die Berichtigung eines rechtskräftigen Steuerbescheides rechtfertigen.

Auch sei es unverständlich, weshalb die Begrenzung der Steuerzahlungsschuld durch Billigkeitserlaß höheren Vertrauensschutz genießen solle als diejenige durch eine rechtskräftige Steuerfestsetzung. Schließlich widersprechen die Auswirkungen der Rechtsprechung dem legitimen Interesse der Verwaltung daran, sich unter gewissen Voraussetzungen die Rücknahme eines Billigkeitserweises vorzubehalten.

Da schon oben (S. 21 ff.) nachgewiesen worden ist, daß Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld, abstrakte und konkrete oder entstandene und festgesetzte Steuerschuld- wie auch immer man sie nennen mag - in jedem Falle eine untrennbare Einheit bilden, sind naturgemäß auch sämtliche aus dieser Unterscheidung abgeleiteten materiellrechtlichen Konsequenzen abzulehnen. Überdies hätte sich Riewald auch nach seiner Theorie mit dem obigen Problem auseinandersetzen müssen. Wenn nämlich auch seiner Meinung nach im Falle des § 131 Abs. 1 S. 2 u. 3 AO die Steuer schuld erlassen werden kann¹⁾, so stellen sich dieselben Fragen wie bei der herrschenden Meinung.

Auch hier könnte der ursprüngliche Steueranspruch nur bei rückwirkender

1) Riewald in B-R-K., § 131 Anm. 3a(4) a.E.=S. 440

Beseitigung der Erlaßverfügung erneut zum Tragen kommen. Die Antwort darauf, ob unter diesen Bedingungen nur § 96 Abs. 2 oder auch § 96 Abs. 1 AO zur Anwendung kommt, bleibt Riewald ebenso wie Barske und Berger schuldig.

Ferner vermag eine Argumentation, die sich vorwiegend an den Ergebnissen orientiert ohne eine schlüssige dogmatische Begründung liefern zu können, nicht zu überzeugen. Es ist zwar auch nach der hier vertretenen Auffassung steuerpolitisch überaus wünschenswert, erlassene Steuern jedenfalls unter den Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Ziff. 1-3 AO, also durch Berichtigung mit Wirkung für die Zukunft nachzufordern; denn es erscheint widersprüchlich, daß der Erlaß als begünstigende Verfügung dem Wortlaut nach unter § 96 Abs. 1 Ziff. 1-3 AO fällt, wegen dogmatischer Bedenken jedoch trotzdem nicht ebenso wie alle anderen begünstigenden Verfügungen zu behandeln sein soll. Für einen stärkeren Vertrauensschutz besteht hier kein Anlaß. Der Staat hat ein berechtigtes Interesse daran, erlassene Steuerbeträge durch Berichtigung unter den Voraussetzungen des § 96 AO zu erheben.

Diese steuerpolitische Aufgabe zu verwirklichen, ist aber nicht Pflicht der Rechtsprechung, sondern des Gesetzgebers, der die einschlägigen Bestimmungen entsprechend ändern oder ergänzen sollte. De lege lata ist es jedoch unzulässig, dem Billigkeitserlaß nach § 96 Abs. 1 AO abgabenrechtliche Wirkung zuzusprechen. Diejenigen, die es gleichwohl tun, würden die Grenzen rechtmäßiger Gesetzesauslegung überschreiten und in den Bereich der Legislative eingreifen

Angesichts dieser dogmatischen Schwierigkeiten hat Ritter¹⁾ vorgeschlagen, zur Erlangung einer formalgesetzlichen Rechtsgrundlage eine Fiktion in die Abgabenordnung aufzunehmen, derzufolge zumindest der Billigkeitser-

1) Ritter, ZfZ 1966, 3 ff. (4)

laß, den ein Beteiligter durch unlautere Mittel erreicht hat, auf die Steuerschuld keine Erlöschenswirkung haben soll. Diese Anregung ist bislang unberücksichtigt geblieben. Sie ist freilich auch nicht geeignet, die aufgezeigten Probleme vollends zu lösen.

Während nämlich gerade ein auf Täuschung, Zwang oder Bestechung beruhender Abgabenerlaß gemäß § 96 Abs. 2 AO ex tunc widerrufbar ist und somit auf die nicht erloschene Steuerforderung zurückgegriffen werden kann, besteht im Falle des § 96 Abs. 1 AO (Wirkung ex nunc) diese Möglichkeit nicht. Deshalb müßte man insbesondere hier die Erlöschenswirkung dieser Billigkeitsverfügung entfallen lassen, wenn auch der Widerruf ex nunc Nach- und Rückforderungen ermöglichen soll.

Diese Problematik bedarf im Rahmen der vorliegenden Arbeit jedoch keiner weiteren Vertiefung. Von Bedeutung ist hingegen die Argumentation der Rechtsprechung, die am Beispiel des Abgabenerlasses klargestellt hat, daß der Steueranspruch durch diese Billigkeitsmaßnahme erlischt und nur aufgrund der in § 96 Abs. 2 AO fingierten Rückwirkung des Widerrufs "wiederaufleben" kann. Nach herrschender Meinung erlischt die Steuerschuld aber auch durch Zahlung. Freilich besteht zum Erlaß ein gravierender Unterschied: während dessen Verfügung wenigstens wegen unlauterer Mittel durch Berichtigung gem. § 96 Abs. 2 AO ex tunc beseitigt werden kann, so daß dort eine Rück- und Nachforderung möglich ist, bietet das Gesetz keine Handhabe, die Erlöschenswirkung der Zahlung wieder aufzuheben bzw. als aufgehoben zu fingieren.

Deshalb muß in allen Fällen, in denen die Steuer beglichen worden ist, der Steueranspruch als Grundlage einer späteren Rückforderung zuviel erstatte-ter oder vergüteter Beträge ausscheiden.

Der Rückforderungsanspruch ist also weder ein alter noch ein neuer Steueranspruch, sondern ein selbständiger steuerlicher Anspruch eigener Art.

Diese Schlußfolgerung wäre aus den dargelegten Gründen die einzig folgerichtige. Gleichwohl ist die Rechtsprechung in sich widersprüchlich¹⁾.

c) Uneinheitliche Rechtsprechung

So hat der V. Senat des BFH²⁾ in zwei Urteilen bei der Prüfung der Verjährung von Rückforderungsansprüchen ausgesprochen, daß es sich bei Ansprüchen dieser Art um selbständige Ansprüche handelt, die dem Steueranspruch nicht gleichgestellt werden können.

Andererseits hat derselbe Senat³⁾ anlässlich der Frage nach der Anwendbarkeit des § 131 AO im Vergütungsrecht bewußt "abweichend von dem lediglich für die Umsatzsteuervergütungen geltenden Urteil V 27/54 U²⁾ unter Hinweis auf das Urteil III 133/57 U⁴⁾ die Rechtsansicht vertreten, der Rückforderungsanspruch habe die Rechtsnatur eines Steueranspruchs.

Diese Diskrepanz glaubt der Senat dadurch ausräumen zu können, daß er die erstgenannten Urteile allein auf die Entstehung und Verjährung, demnach nur auf die förmliche Seite des Rückforderungsanspruchs bezogen wissen will, während es für die Anwendbarkeit des § 131 AO auf den materiellen Inhalt dieses Anspruchs ankomme⁵⁾. Mit der zuletztgenannten Entscheidung wich der BFH auch von seiner früheren im Urteil III 198/58 U⁶⁾

1) Siehe hierzu die Rechtsprechungs zitate auf S. 15 Fußn. 2 (wiederaufgelebter Steueranspruch) und S. 16 Fußn. 2 (selbständiger neuer Anspruch eigener Art)

2) BFH V 27/54 v. 1.7.54, BStBl. III 1954, 254 und das dies bestätigende Urteil V 83/56 S v. 11.7.56, BStBl. III 1956, 259=Bd. 63, 164

3) BFH V 1/59 S v. 22.12.1960, Bd. 72, 542 ff.=BStBl. III 1961, 197, dazu v. Wallis in Loepelmann, BFH-Besprechungen, BFH v. 22.12.60 (II)1

4) BFH Urt. v. 5.12.58, BStBl. III 1959, 179

5) BFH V 1/59 S aaO., S. 543 f.

6) BFH III 298/58 U v. 28.8.59, BStBl. III 1959, 471

vertretenen Ansicht ab, nach welcher § 131 AO auf Rückforderungen von Vergütungen gerade deshalb keine Anwendung finden sollte, weil zur Zeit der Entscheidung die Vorschrift einen Billigkeitserlaß nur für "Steuern" vorsah.

Nach der heutigen Fassung des § 131 AO stellt sich dieses Problem indes nicht mehr. Denn durch das Steueränderungsgesetz 1961¹⁾ wurde die Erlaßbefugnis auch auf "sonstige Geldleistungen" ausgedehnt, so daß der Rückforderungsanspruch nach beiden zu seiner Rechtsnatur vertretenen Auffassungen aus Billigkeitsgründen erlassen werden darf. In der Begründung²⁾ des Gesetzentwurfs wird nämlich betont, die Ergänzung des § 131 AO habe nicht nur für den Erlaß für Nebenleistungen, sondern vor allem auch für den bisher umstrittenen Erlaß von Rückforderungsansprüchen aus Umsatzsteuervergütungen Bedeutung.

In die gleiche Richtung wie das Urteil V 1/59 S tendieren die BFH-Urteile VI 97/64³⁾ und III 133/57 U⁴⁾. Auch sie qualifizieren den Anspruch des Staates auf Rückzahlung von Erstattungen als Steueranspruch mit der Folge 5-jähriger Verjährung. Aber auch dieser Schritt wäre nach heute geltendem Recht nicht erforderlich, da das Änderungsgesetz vom 15. 9. 1965⁵⁾ in § 144 AO den Absatz 2 aufgenommen hat, der den Rückforderungsanspruch einem Steueranspruch gleichstellt. Bemerkenswert ist an dieser Stelle die Wortwahl des Gesetzgebers: "Ansprüche auf Rückzahlungen von Erstattungen und Vergütungen stehen einem Abgabensanspruch gleich."

1) StÄndG v. 13. 7. 61, BGBl. 1961 I, 981=BStBl. I 1961, 444

2) Bundestagsdrucksache 1961, Nr. III/2573 S. 36 (zu Art. 12 Ziff. 5)

3) BFH VI 97/64 v. 27. 8. 65, HFR 1966, 26

4) BFH III 133/57 U v. 5. 12. 58, BStBl. III 1959, 179

5) AOÄnderungsgesetz v. 15. 9. 1965, BGBl. I 1965 S. 1356

Man hat also bewußt vorsichtig formuliert, ohne Rückforderungsanspruch und Steueranspruch identifizieren zu wollen. Aus diesem Passus lassen sich keine Rückschlüsse hinsichtlich der Rechtsnatur derartiger Ansprüche ziehen. Der BFH¹⁾ hat diese Ansicht, wie hier schon gezeigt wurde²⁾, bereits vor der Neuregelung des § 144 AO ganz allgemein für alle Verjährungsvorschriften vertreten, indem er sie nur auf die förmliche Seite des Rückforderungsanspruchs bezog.

Auch v. Wallis³⁾ teilt diesen Standpunkt und führt dazu aus, daß die Rechtsansprüche über die Verjährung keine Aussage über das materielle Wesen des Vergütungsanspruchs (und damit des Rückforderungsanspruchs) geben sollten.

Angesichts dieser in sich widersprüchlichen Rechtsprechung entsteht der Eindruck, daß die BFH-Senate ihre Entscheidung allzusehr im Blick auf das steuerpolitisch jeweils erwünschte Ergebnis getroffen haben, ohne zugleich eine rechtsdogmatisch einwandfreie Begründung geben zu können. Hätte der BFH die Rückforderungsansprüche nämlich richtiger Weise als selbständige Ansprüche eigener Art angesehen, so hätte er diese - da § 144 AO a. F. nur für Steuern eine 5-jährige Frist vorschrieb - bis zur Neuregelung durch das AO-Änderungsgesetz vom 15.9.1965 als "übrige Ansprüche" innerhalb nur eines Jahres verjähren lassen müssen.

Ebenso unbillig wäre es gewesen, § 131 AO im Falle von Rückforderungen nicht anzuwenden, obwohl der Pflichtige doch gleichermaßen betroffen ist, wie durch die Steuereinzahlung. Ob man zur Vermeidung unbilliger Härten § 131 AO analog hätte anwenden sollen, wie es das FG München⁴⁾ sowie Kruse⁵⁾ getan bzw. vorgeschlagen haben, mag dahingestellt bleiben,

1) BFH V 1/59 S v. 22.12.60, BStBl. III 1961, 197

2) Siehe S. 43

3) v. Wallis in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 22.12.60 (II)1

4) FG München v. 20.11.58, EFG 1959, 283

5) Kruse in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 28.8.1958(II)1

da sich die Probleme nach heutigem Recht nicht mehr stellen.

Es sollte hier nur gezeigt werden, welche Motive die Rechtsprechung mitbeeinflusst haben und welche Unsicherheiten noch heute bei der Bestimmung der Rechtsnatur eines Rückforderungsanspruchs bestehen. Dem BFH ist es jedenfalls nicht gelungen, eine einheitliche und folgerichtige Linie in dieser Frage einzuhalten.

d) Unechte Erstattungen

In Beispiel (4)¹⁾ ging es um die Rückforderung einer vom Steuerschuldner nie entrichteten und trotzdem an ihn oder auch einen völlig unbeteiligten Dritten erstatteten Steuer. Es ist selbstverständlich, daß der eigentliche Steueranspruch mangels Tilgung durch Zahlung oder Erlaß nach wie vor besteht. Nur darf aus ihm die Rückforderung der Erstattung nicht betrieben werden, weil zum einen von "Steuer"-erstattungen noch keine Rede sein kann, es wurde vielmehr ohne Bezug zu einer konkreten Steuerzahlung ein Geldbetrag als "Steuer" erstattet. Zum anderen kann sich in der zweiten Alternative der Steueranspruch nicht gegen einen Unbeteiligten, sondern allein gegen denjenigen richten, der den Steuertatbestand erfüllt hat, oder zumindest für die Schuld haftet.

Es handelt sich daher auch in diesem Fall um einen selbständigen vom Steueranspruch unabhängigen Rückforderungsanspruch.

1) Siehe S. 20

e) Vergütungen

Wurde das rechtliche Wesen von Rückforderungen in den vorhergehenden Ausführungen bislang nur an Hand von Erstattungen erörtert, so sollen nun die Rückforderungen vergüteter Beträge untersucht werden.

Zunächst ist festzustellen, daß auch bei Vergütungen der zugrundeliegende Steueranspruch mit Zahlung erloschen sein muß. Insoweit kann auf das zuvor Gesagte verwiesen werden.

Dagegen lassen sich aus dem besonderen Wesen dieser Verfügungen weitere Rückschlüsse auf die Rechtsnatur des Rückforderungsanspruchs ziehen.

Die früher herrschende Meinung¹⁾ sah nämlich in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil V 27/54 U²⁾ den Vergütungsanspruch als selbständigen Anspruch, nicht als "Steuer-"erstattungsanspruch an, weshalb der Rückforderungsanspruch als dessen Kehrseite ebenfalls eigenständig sein müsse. Der BFH hat diesen Standpunkt in zwei späteren Entscheidungen jedoch wieder aufgegeben. So hält er im Urteil V 52/56 S³⁾ Vergütungsansprüche nur für eine Form der Regelung der Steueransprüche.

-
- 1) RFH IV A 92/32 v. 20.4.1933, Bd. 33, 206; Plückebaum-Malitzky, UStG, (6. Aufl.), Tz. 3082; FG München v. 20.11.58, EFG 1959, 283; FG Karlsruhe v. 20.7.56, EFG 1956, 369 bestätigt durch BFH V 283/56 v. 27.2.58 UStR 1963, 283 (anderweitig nicht veröffentlicht); FG Nürnberg v. 25.2.60, EFG 1960, 438; Baier-Scheibner, DStZ 1951, 265(275); Henning, UStR 1952, 97 (98); Knauerhase, BB 1953, 81; Oswald in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 5.12.58 (III)1; Kröger, Umsatzsteuervergütungen, S. 149;
- 2) BFH v. 1.7.54, BStBl. III 1954, 254=StRK UStG § 16 R.18; desgl. BFH V 190/54 U v. 12.5.55, Bd. 61, 52 und BFH V 83/56 S v. 11.7.56, Bd. 63, 164.
- 3) BFH V 52/56 S v. 22.1.60, BStBl. III 1960, 111; vgl. auch Becker, RAO, Vor § 127 Anm. 4 und RFH IV a A 122/21 v. 20.12.21, Bd. 7, 336

(Riewald¹⁾ spricht im gleichen Sinne von einer Art der Gewährung von Steuerfreiheit), und in dem Urteil V 1/59 S²⁾ erkannte er ihnen schließlich uneingeschränkt die Rechtsnatur eines Steueranspruchs zu.

Indes kann diesem Meinungswandel nicht gefolgt werden. Abgesehen von dem Eindruck, daß beide Entscheidungen, die einerseits die längere Verjährungsfrist zugunsten des Staates und andererseits den Billigkeitserlaß im Bereich des Rückforderungsrechts ermöglichten³⁾, wohl mehr einer steuerpolitischen Notwendigkeit Rechnung trugen, die schließlich auch zu einer entsprechenden Änderung der Abgabenordnung führten, erscheinen sie aus dogmatischer Sicht wenig überzeugend.

Denn Vergütungen setzen zwar eine Vorbelastung ihres Empfängers voraus - der Vorsteuerabzugsberechtigte hat in der Regel die vom Verkäufer abzuführende Umsatzsteuer wirtschaftlich in Form des um den entsprechenden Betrag erhöhten Kaufpreises selbst getragen - der Vergütungsberechtigte ist aber im genannten Beispiel wie auch in fast allen anderen Fällen nicht der Schuldner dieser Steuer, sondern nur der tatsächlich Betroffene.

Obwohl das von der Wirkung her keinen Unterschied macht, de facto wird ja der Käufer besteuert, darf man sich nicht, wie es der BFH⁴⁾ getan hat, zu der Schlußfolgerung verleiten lassen, daß es auch rechtlich dasselbe ist und deshalb die Rückforderung der "Steuer"-vergütung lediglich die erneute Geltendmachung des alten Steueranspruchs ist, weil doch derselbe Betrag, der zunächst als Steuer erhoben und sodann als solche vergütet wurde, nun wieder eingefordert wird. Entscheidendes Kriterium ist

1) Riewald in B-R-K., § 158 Anm. 1(1)

2) BFH V 1/59 S v. 22.12.60, BStBl. III 1961,197=StRK AO § 131 N. F. R. 43

3) Siehe S. 44

4) BFH V 52/56 S und V 1/59 S aaO.

nicht die Identität der Beträge oder die Verknüpfung von Steuer und Vergütung, sondern die Tatsache, daß der Vergütungsempfänger außerhalb des konkreten Steuerschuldverhältnisses steht. Da er den Steuertatbestand selbst nicht verwirklicht hat, kann gegen ihn auch kein Steueranspruch geltend gemacht werden. Schuldner der Steuer ist allein derjenige, der die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt.

Das ist bei Erstattungen, deren Rückforderung freilich aus den genannten Gründen kein Steueranspruch sein kann, durchaus der Fall. Dort ist der Berechtigte immer zugleich der Steuerschuldner, weil sein eigenes Verhalten die Steuerpflicht entstehen ließ, so daß man insoweit auch im engsten Sinne des Begriffes von "Steuer"-erstattung sprechen kann, nämlich einer Erstattung derjenigen Steuer, die der Berechtigte anfangs selbst geschuldet und entrichtet hat.

Anders verhält es sich bei den Vergütungen: der Vorsteuerabzug setzt beispielsweise nur voraus, daß die Vorlieferung umsatzsteuerpflichtig gewesen ist, gleichviel, ob die Steuer entrichtet wurde oder nicht¹⁾. Dort besteht folglich keine enge materiellrechtliche Abhängigkeit zwischen Anspruch und tatsächlicher Zahlung. Es fehlt die für Steuererstattungen charakteristische Wechselbeziehung zwischen der Steuer und ihrer Erstattung, die sich bei Vergütungen auf den rein sachlichen Zusammenhang beschränkt, ohne daß eines die Bedingung des anderen wäre. Mag auch effektiv kein allzu großer Unterschied zwischen Steuerzahler und Steuerträger bestehen, so hat dennoch gegen letzteren niemals ein direkter Anspruch bestanden. Die faktische Ähnlichkeit beider Sachverhalte rechtfertigt keinesfalls ihre rechtliche Gleichstellung.

1) Vgl. auch FG München v. 20.11.1958, EFG 1959, 283, das diesen Gedanken am Beispiel der heute entfallenen Ausfuhrhändlervergütung nach § 76 Abs. 3 UStDB 1951 dargelegt hat.

Diese lässt sich ebensowenig aus § 242 AO 1931¹⁾ herleiten. Dem BFH, der im Urteil III 133/57 U²⁾ dagegen die Ansicht vertritt, Rückforderungen seien in § 242 a. F. zu den "Steuersachen" gezählt worden, so daß sie auch in ihrer rechtlichen Behandlung mit den Steueransprüchen gleichzustellen seien, kann nicht beigespflichtet werden. Denn diese Vorschrift war eine reine Verfahrensvorschrift, die lediglich die Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber den ordentlichen Gerichten abgrenzen sollte, ohne eine materiellrechtliche Einstufung bestimmter Ansprüche vorzunehmen. Der Bestimmung ist lediglich zu entnehmen, daß es sich bei Rückforderungen auch um steuerliche Ansprüche handelt, für die der Finanzrechtsweg eröffnet ist, was sich fast unstreitig nach heute geltendem Recht auch aus § 229 Nr. 7 AO bzw. § 33 FGO ergibt. Allein die Tatsache, daß sowohl der Steueranspruch als auch der Rückforderungsanspruch zu den Abgabenangelegenheiten zählt, läßt jedoch noch nicht den Rückschluß auf eine in jeder Beziehung gleiche Rechtsnatur zu.

Die Selbständigkeit des Vergütungsanspruchs gegenüber dem Erstattungsanspruch (und zwangsläufig damit zugleich des Rückforderungsanspruchs) bringt ferner auch die Abgabenordnung selbst zum Ausdruck, indem sie Ansprüche dieser Art nicht als Steuererstattungsansprüche ausgestaltet hat, sondern ihnen - wie sich aus der Spezialregelung des § 158 AO ergibt - eine eigene Rechtsnatur zuerkannt hat³⁾.

1) § 242 AO 1931 ist mit Einführung der FGO vom 6.10.65 (BGBl. I 1965, 1502) entfallen. Die Vorschrift lautete: "In Steuersachen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer Leistungen."

2) BFH III 133/57 U v. 5.12.1958, Bd. 68, 472(475); zustimmend: v. Wallis in' Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 22.12.60 (III)1

3) BFH V 27/54 U v. 1.7.54, BStBl. III 1954, 254; BFH V 190/54 U v. 12.5.1955, Bd. 61, 52; BFH V 83/56 S v. 11.7.1956, Bd. 63, 164; FG München aaO.; Henning, UStR 1952, 97(98); Knauerhase, BB 1953, 81

Des weiteren spricht § 229 Nr. 7 AO von "Bescheide(n) über Rückforderungen erstatteter oder vergüteter Beträge". Diese Ansprüche werden also nicht durch Steuerbescheide geltend gemacht, die § 229 Nr. 1 getrennt aufführt, sondern durch Bescheide eigener Art¹⁾. Hier zeigt sich der Wille des Gesetzgebers, auch formell zwischen beiden Ansprüchen zu unterscheiden.

Somit steht fest, daß Rückforderungen von Vergütungen wesensmäßig ebenfalls selbständig sind. Sogar Riewald²⁾, der die Rückforderung echter Erstattungsansprüche (der Betrag ist dem Finanzamt zunächst tatsächlich zugeflossen) als Sonderfälle der Geltendmachung von Steuerforderungen ansieht (siehe S. 18 ff.), spricht hier von einer Rückzahlungsverpflichtung des Vergütungsempfängers, die sich aus der Natur der Sache und aus der Analogie zu § 151 Satz 1 AO ergeben soll. Einen Rückgriff auf den ursprünglichen Steueranspruch vermeidet er hingegen.

Desgleichen will Kruse, der den Rückforderungsanspruch sonst aus dem Steueranspruch herleitet³⁾, § 151 AO zumindest auf Umsatzsteuervergütungsansprüche analog anwenden, da die Rückforderungsnorm des § 22 Abs. 3 UStG a. F. durch das UStG 1967 ersatzlos gestrichen worden sei⁴⁾. Auch

1) RFH IV A 92/32 v. 20.4.1933, Bd. 33, 206(208); RFH V z A 56/36 v. 4.6.1937, RStBl. 1937, 1087; Baier-Scheibner, DStZ 1951, 265(275); Knauerhase aaO.; Oswald in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. v. 5.12.58 (III)1; a. A.: BFH III 133/57 U, aaO., der beiläufig und ohne nähere Begründung aus § 229 Ziff. 7 (§ 235 Ziff. 5aF) AO genau das Gegenteil folgern zu können glaubt. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Hätte der Gesetzgeber nämlich den Rückforderungsanspruch zu den Steueransprüchen gezählt, so wäre seine spezielle Erwähnung in § 229 Nr. 7 AO überflüssig gewesen, da § 229 Nr. 1 AO bereits die Steuerbescheide behandelt; gl. A.: Pieper, StuW 1962, 729

2) Riewald in B-R-K., § 158 Anm. 3(1)=S. 557, im Anschluß an BFH V 83/56 S v. 11.7.1956, BStBl. III 1956, 259

3) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 15

4) Tipke-Kruse, AO, § 151 Anm. 3

die Vertreter dieser Meinung, die jedenfalls der Rückforderung von Erstattungen ein selbständiges Wesen nicht oder nicht unbedingt zuerkennen wollen, müssen demnach bei Vergütungen eine Ausnahme machen.

5. Ergebnis

Deshalb verdeutlichen gerade begünstigende Verfügungen solcher Art den hier bereits an Hand von Erstattungen herauskristallisierten Grundsatz, daß Rückforderungsansprüche Ansprüche eigener Art sind, die unabhängig neben dem eigentlichen Steueranspruch stehen und folglich nicht auf diesem beruhen können, sondern eine spezielle Grundlage haben müssen.

C. ANSPRUCHSGRUNDLAGE DER RÜCKFORDERUNG

I. § 151 AO analog

Wenn der Steueranspruch als Grundlage der Rückforderung aus den genannten Gründen ausscheiden muß, so fragt es sich, welche sonstigen Normen in Betracht kommen. Denkbar wäre die analoge Anwendung des § 151 Satz 1 AO, die Riewald¹⁾ und Kruse²⁾ vorgeschlagen haben: lasse die Aufhebung, Rücknahme oder Änderung eines früheren Steuerbescheides den Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen nach § 151 AO entstehen, so müsse in entsprechender Anwendung dieser Vorschrift auch die Berichtigung einer das Finanzamt verpflichtenden Verfügung diesem ein Rückforderungsrecht gewähren.

Der Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Analogie setzt nämlich vergleichbare Tatbestände voraus. Sie ist Übertragung der aus dem Gesetz zu entnehmenden Prinzipien auf Fälle oder Fallgruppen, die den im Ge-

1) Riewald in B-R-K., § 158 Anm. 3(1)=S. 557

2) Tipke-Kruse, AO, § 151 Anm. 3, allerdings nur für die Rückforderung bei USt-Vergütungen; Pieper, StuW 1962 Sp. 729(732) beruft sich dagegen auf § 157 AO, wonach die Vorschriften über die Erstattung gezahlter Steuern entsprechend für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen entrichtet worden sind, gilt. § 151 käme dann aber über § 157 direkt zur Anwendung. Diese Ansicht geht fehl, denn § 157 AO spricht von Leistungen, die "entrichtet" worden sind, die also dem Staat zugute gekommen sind und deshalb in die der Rückforderung genau entgegengesetzte Richtung zielen. § 151 AO läßt sich folglich nicht über § 157 AO anwenden. Demgemäß sind auch nach allgemeiner Auffassung unter anderen Geldleistungen nur Erzwingungsgelder (§ 202 AO), Sicherungsgelder (§ 203 AO), Verspätungszuschläge (§ 168 Abs. 2 AO), Kosten des Rechtsbehelfsverfahrens, Säumniszuschläge, Stundungszinsen u. a. (siehe Tipke-Kruse, AO, § 157 Anm. 1) zu verstehen, also alles Zahlungen zugunsten des Staates.

setz geregelten ähnlich sind und von ihnen nur unwesentlich abweichen (rechtsähnliche oder wesensgleiche Fälle)¹⁾. Die Rechtfertigung solcher Lückenausfüllung schließt Larenz²⁾ aus dem Postulat der Gerechtigkeit, Gleichartiges oder "Gleichsinniges" rechtlich gleich zu behandeln. Dieser Grundsatz gilt anerkanntermaßen auch im Steuerrecht³⁾, nur dürfen durch Analogie keine neuen Steuertatbestände gebildet werden⁴⁾.

Entscheidendes Kriterium für die Zulässigkeit für die hier in Betracht kommende Gesetzesanalogie ist dabei immer das Ausmaß der Abweichung des gesetzlich geregelten vom ungeregelten Tatbestand⁵⁾. Diese Divergenz ist im vorliegenden Falle indes so erheblich, daß die analoge Anwendung des § 151 Satz 1 AO auf Rückforderungen unzulässig zu sein scheint. Denn die Vorschrift gehört zu dem Gesetzesabschnitt "Erstattungs- und Vergütungsansprüche" im Gegensatz zum vorangehenden mit "Der Steueranspruch" überschriebenen Abschnitt. Während diese Bestimmungen also die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen regeln, beziehen sich jene gerade auf das Gegenteil, nämlich die zurückrollende Bewegung der Steuergelder. Das tertium comparationis ist deshalb der Anspruch Bürger gegen Fiskus, während es bei der Rückforderung um den entgegengesetzten Anspruch

1) Klug, Juristische Logik, S. 97; Enneccerus-Nipperdey, Allg. Teil, § 58 II 1; Tipke-Kruse, AO, § 1 StAnpG Anm. 30

2) Larenz, Methodenlehre, S. 288

3) RFH II A 326/20 v. 26.11.1920, Bd. 4,48(52); RFH V A 818/26 v. 11.1.1927, Bd. 20,158(159); RFH V A 537/35 v. 30.4.1936, Bd. 39, 252(255, 256); BFH IV 99/53 U v. 25.3.1954, BStBl. III 1954,241(242); BFH V z 72/55 U v. 31.10.1957, BStBl. III 1957,454; BFH VI 115/60 S v. 17.3.1961, BStBl. III 1961,346; BFH I 155/59 U v. 25.5.1962, BStBl. III 1962,351;

4) Tipke-Kruse, AO, § 1 StAnpG Anm. 33; RFH I D 1/21 v. 23.6.21, Bd. 6,292(298 f.); RFH I B 12/24 v. 17.10.24, Bd. 14,321(328); BVerfGE 13,318, StRK EStG § 15 R. 308

5) Klug, Juristische Logik, S. 99

Fiskus gegen Bürger geht. Folglich ist Gesetzesanalogie zu § 151 S. 1 AO nicht möglich. Diesen Gedanken hat bereits Friedlaender¹⁾ überzeugend dargelegt, so daß seiner Ansicht insoweit uneingeschränkt beigespflichtet werden kann.

II. Rückforderung kraft Berichtigung

1. Die Rechtsnatur der Berichtigungsvorschriften

Bei der Suche nach einer Anspruchsgrundlage der Rückforderungen denkt man unwillkürlich zunächst an die Berichtigungsnormen selbst, hier also an § 222 bzw. vor allem an § 96 oder § 94 AO²⁾, der ausdrücklich auf die in § 229 Nr. 7 genannten Erstattungen und Vergütungen hinweist, obwohl sonst sämtliche begünstigenden Verfügungen von § 96 AO erfaßt werden. Wenn das Gesetz schon die Rücknahme und Änderung derartiger Bescheide zuläßt, dann müßte sich daraus auch ipso iure zugleich ein materieller Rückforderungsanspruch ergeben. Berichtigungsvorschriften ohne damit verbundenes Rückforderungsrecht wären wenig sinnvoll.

Diese Meinung hat bereits Becker³⁾ unter Hinweis auf das RFH-Urteil IVa A 88/21⁴⁾ vertreten: nur die Berichtigung selber, z. B. die Verfügung, daß ein Zoll aus Billigkeit zu erstatten sei, bilde die Grundlage des Erstattungsanspruchs aus § 128 AO a. F. (= § 151 AO n. F.). Es stellt sich deshalb die Frage, welche Rechtsnatur die Berichtigungsvorschriften haben.

1) Friedlaender, StW 1962, 733(736)

2) Welche der genannten Berichtigungsvorschriften auf Erstattungs- und Vergütungsverfügungen anwendbar ist, wird noch zu prüfen sein.

3) Becker, RAO, § 128 Anm. 1

4) RFH v. 22.3.1922, Bd. 9, 17=RSStBl. 1922, 228

a) Die Ansicht des RFH

Nach Ansicht des RFH¹⁾ geht § 78 AO 1919 (§ 96 AO n. F.) über die Bedeutung einer bloßen Verfahrensvorschrift hinaus, obwohl sie äußerlich als solche gekennzeichnet sei. Denn inhaltlich setze die Bestimmung zugleich materielles Recht, indem sie dem Beteiligten einen Anspruch darauf einräume, daß ihm die gewährte Vergütung nur unter engen Voraussetzungen wieder entzogen werden könne. Auf diese Weise werde die nicht erschöpfende Regelung über die Erstattungs- und Vergütungsansprüche in den §§ 127 bis 136 AO 1919=§§ 150 bis 159 AO n. F. ergänzt.

Der RFH bestätigt diese Auffassung in seiner späteren Entscheidung²⁾ zu § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO, wo er ausführt, die Gewährung eines Berichtigungs- oder Erstattungsanspruchs an den Steuerpflichtigen sei die Umkehrung der Begründung eines Steueranspruchs. Insofern handele es sich folglich nicht nur um formelles, sondern auch um sachliches Steuerrecht, welches das Entstehen oder Schwinden der Erstattungs- bzw. Rückforderungsansprüche regele.

b) Die Ansicht v. Cansteins

Dieser Meinung hat sich v. Canstein³⁾ angeschlossen und daraus gefolgert, jeder gültige Steuerverwaltungsakt habe materiellrechtliche Wirkung. An anderer Stelle⁴⁾ hält er die konstitutive Natur von Berichtigungsverfügungen

1) RFH V A 15/22 v. 9.6.1922, Bd. 10, 129(131)

2) RFH VI A 1813/31 v. 8.10.1931, Bd. 29, 255 (257)

3) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 54

4) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 51

gen deshalb für bewiesen, weil diese ebenso wie der Erlaß, der nach allgemeiner Ansicht rechtsbegründend wirkt¹⁾, den Erstattungsanspruch entstehen lasse.

2. Stellungnahme

a) Die Systematik des Gesetzes

Diesem Standpunkt kann indes aus verschiedenen Gründen nicht beigetreten werden. Zunächst einmal gehören die §§ 94, 96 AO nach der Systematik der Abgabenordnung zum zweiten Teil, 1. Abschnitt, 1. Unterabschnitt, der mit "Vorschriften zum Verfahren" deklariert ist. Im Gegensatz dazu behandelt der 2. Unterabschnitt ausdrücklich "Sachliche Vorschriften". Da § 222 AO ebenfalls eine Berichtigungsvorschrift ist, die allerdings - woraus sich auch ihre Trennung von den allgemeinen Vorschriften erklärt - nur Steuern mit mehr als einem Jahr Verjährungsfrist betrifft, muß für sie dasselbe gelten. Der Gesetzgeber geht also auch von Verfahrensvorschriften aus.

b) Unterschiedliche Wirkung von Berichtigung und Erlaß

Ferner sind Berichtigung und Erlaß nicht vergleichbar. Obige Ausführungen (S. 21 ff.) haben gezeigt, daß durch den Erlaß der Steueranspruch als Ganzes erlischt, er wirkt demnach zumindest auch rechtsvernichtend. Gerade dieses Kriterium unterscheidet den Erlaß von der Berichtigung nach

1) RFH IV a A 88/21 aaO.; RFH Gr. S. I/28 v. 26.3.1928, Bd. 23, 134= StuW 1928 Nr. 216; v. Wallis in H-H-Sp., § 131 Anm. 70; Tipke-Kruse, AO, § 151 Anm. 1 und Vor §§ 150-159 Anm. 1; Riewald in B-R-K., § 131 Anm. 2d (2)

den übrigen Vorschriften. Während der Billigkeitserlaß den Steueranspruch nämlich selbst berührt, wirkt die Berichtigungsverfügung nur deklaratorisch. Sie hat also keinen Einfluß auf das Bestehen des Anspruchs, sondern sie versucht nur formelle und materielle Rechte in Einklang zu bringen. So begründet beispielsweise die Berichtigung eines anfangs zu niedrig festgesetzten Steuerbescheides keinesfalls einen neuen Anspruch, vielmehr macht das Finanzamt hier lediglich den alten sich bereits aus dem Gesetz ergebenden Anspruch geltend. Es handelt sich also eindeutig um einen Vorgang des formellen Rechts, dem schwerlich anspruchsbegründende Wirkung zukommt¹⁾.

Das gilt modifiziert selbst dann, wenn irrtümlich eine über den materiellen Anspruch hinausgehende Forderung festgesetzt wird. In diesem Falle entsteht zwar eine wirksame Zahlungsverpflichtung (insoweit konstitutive Wirkung) des betroffenen Bürgers²⁾, der zunächst auch tatsächlich zahlen muß und sich nur mittels Rechtsbehelfs zur Wehr setzen kann, aber es entsteht trotzdem kein materieller Anspruch.

Wenn nun der RFH die Berichtigungsvorschriften zumindest "auch" dem sachlichen Steuerrecht zuordnet, so ist das nur insofern richtig, als sie die Voraussetzungen der Geltendmachung regeln und die entstandene Steuerforderung zu konkretisieren ermöglichen. So verstanden haben diese Bestimmungen tatsächlich Einfluß auf das "Entstehen" oder "Schwinden" der Steuer- bzw. Erstattungsansprüche. Nur wirken sie unter gar keinen Umständen rechts begründend, das heißt, sie können den Anspruch selbst

1) Etwas anderes kann lediglich für § 96 AO gelten, sofern er, was überwiegend der Fall ist, konstitutive Verfügungen betrifft. Denn hier kann die Steuervergünstigung mit Berichtigung entfallen, so daß diese rechtsgestaltend wirkt. Daß es sich beim Erlaß anders verhält, wurde bereits oben dargelegt.

2) v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 97 Anm. 8; Riewald in B-R-K., Vor § 97 Anm. 1 c-S. 267; Tipke-Kruse, AO, § 97 Anm. 13 letzter Absatz.

nicht schaffen, sondern allenfalls regeln.

c) Die Abhängigkeit der Berichtigung von der sachlichen Berechtigung

Der förmliche Charakter der §§ 94, 96 und 222 AO zeigt sich des weiteren noch daran, daß sie nur etwas über die Rücknahme- und Änderungsmöglichkeit, nichts hingegen über die sachliche Berechtigung derselben sagen¹⁾. Es tritt nämlich vielfach die Situation ein, daß die Voraussetzungen einer der genannten Berichtigungsnormen zwar erfüllt sind, gleichwohl aber eine Änderung des betreffenden Bescheides wegen materieller Bedenken ausscheidet (Beispiele: Zoll- und Verbrauchssteuerbescheide können gemäß § 94 Abs. 1 Nr. 1 AO jederzeit voraussetzungslos geändert werden, gleichwohl ist die Änderung nur möglich, wenn Steuerfestsetzung und materieller Anspruch nicht übereinstimmen; andere Steuerbescheide können vor Unanfechtbarkeit nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Zustimmung oder gemäß Antrag des Steuerpflichtigen geändert werden, jedoch auch nur dann, wenn die Änderung der materiellen Rechtslage entspricht). Folglich wird auch aus diesem Blickwinkel das verfahrensrechtliche Wesen jener Vorschriften sichtbar.

d) Funktion des § 151 AO

Dasselbe bestätigt die Existenz des § 151 AO. Unabhängig davon, ob man dem Erstattungsbescheid mit der früher herrschenden Ansicht²⁾ konstitutive

1) Barske, RAO, S. 107 Fußn. 68

2) RFH IV A 10/33 v. 10.2.1933, RStBl. 1933, 112; Becker, RAO, § 128 Anm. 1; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 2a(6)=S. 511; Barske, RAO, S. 76; Kühn-Kutter, AO, § 151 Anm. 1; v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 47 ff.; danach soll der Erstattungsanspruch erst mit Rücknahme des ursprünglichen Steuerbescheides entstehen.

oder aber mit der neueren Lehre¹⁾ nur deklaratorische Bedeutung zumißt, wäre § 151 AO nämlich überflüssig, wenn die Berichtigungsbestimmungen bereits selbst alle materiellrechtlichen Regelungen der Erstattungspflicht getroffen hätten²⁾. Demnach stimmt die hier vertretene Meinung auch mit der Absicht des Gesetzgebers überein.

e) Rückschlüsse aus der Verjährungsregelung

Schließlich verdeutlicht die Verjährungsregelung für Rückforderungsansprüche deren materiellrechtliche Unabhängigkeit von den Berichtigungsvorschriften. Wenn nämlich § 145 Abs. 2 Nr. 5 AO bestimmt, daß Ansprüche auf Rückzahlungen von Erstattungen und Vergütungen mit Ablauf des Kalenderjahres verjähren, in dem die Erstattung oder Vergütung geleistet worden ist, so legt der Gesetzgeber damit implicite die Entstehung des Rückforderungsanspruchs mit dem Leistungszeitpunkt der Zuvielerstattung bzw. -vergütung zusammen.

Denn es ist logisch unmöglich, einen noch nicht entstandenen Anspruch verjähren zu lassen³⁾. Da die Verjährung ein materieller Rechtsbeendigungsgrund wie Zahlung, Erlaß und Aufrechnung ist,⁴⁾ bringt sie den Anspruch

1) Heyden, StuW 1957, Sp. 137(146); v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 8; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 4; sie gehen davon aus, daß der Erstattungsanspruch bereits im Zeitpunkt der Überzahlung entsteht.

2) Bachof, JZ 1966, 642(644)

3) Tipke-Kruse, AO, § 145 Anm. 7

4) v. Wallis in H-H-Sp., § 143 Anm. 4; Kühn-Kutter, AO, § 143 Anm. 1

mit seinen Nebenrechten zum Erlöschen (§ 148 AO). Dieses setzt aber zwangsläufig ersteinmal das Entstehen des Anspruchs voraus, denn ein nicht existenter Anspruch kann auch nicht erlöschen.

Also entsteht der Rückforderungsanspruch nach dem Willen des Gesetzgebers mit Auszahlung des zuviel erstatteten oder vergüteten Betrages¹⁾. Daraus wiederum folgt, daß den Berichtigungsvorschriften, weil sie demnach auf das Entstehen des materiellen Rückforderungsanspruchs keinen Einfluß haben, insofern auch nur formellrechtliche Bedeutung zukommt. Als Anspruchsgrundlage scheiden sie jedenfalls aus. Vielmehr regeln sie lediglich die Voraussetzungen der Geltendmachung und die Fälligkeit dieses Anspruchs, das heißt sie lösen ihn aus, begründen ihn aber nicht.

III. Rückforderung kraft Vorbehalts

Weiterhin könnte man annehmen, der Rückforderungsanspruch beruhe auf einem mit dem Erstattungs- bzw. Verfügungsbescheid zu verbindenden Widerrufsvorbehalt. Dagegen bestehen - abgesehen davon, daß er seitens der Verwaltung vergessen worden sein kann - jedoch zweierlei Bedenken. Erstens sieht allein § 96 AO die Möglichkeit eines derartigen Vorbehalts vor, so daß auch nur die unter dieser Vorschrift einzuordnenden Verfügungen betroffen sein können.

Erstattungen und Vergütungen aus Rechtsgründen gehören aber nach herrschender Meinung aufgrund der Systematik der Abgabenordnung (§ 94 Abs. 1 i. V. m. § 229 Nr. 7 AO) nicht dazu, während der hier einschlägige § 94 AO einen Widerrufsvorbehalt nicht kennt²⁾. Deklaratorische Bescheide können

1) Tipke-Kruse, AO, § 143 Anm. 3; Heyden, StuW 1957, Sp. 137(158); Gropp, FR 1959, 512; 1960, 64; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6(10); Weiß, UStR 1963, 282

2) Heyden, StuW 1957, Sp. 137(165); auf die Frage, ob § 96 AO trotz des Wortlautes des § 94 AO nicht die geeignetere Berichtigungsvorschrift für alle begünstigenden Verfügungen ist, wird noch später einzugehen sein.

deshalb nur in den vom Gesetz geregelten Fällen geändert werden¹⁾. Auch § 100 AO bildet zu diesem Grundsatz keine Ausnahme. Denn die Bestimmung läßt - sofern man sie auf Erstattungs- und Vergütungsbescheide überhaupt sinngemäß für anwendbar hält²⁾ - lediglich bei Ungewißheit über die Besteuerungsgrundlagen (z. B. strittiges Eigentum) einen vorläufigen Bescheid zu. Die Masse der Fälle paßt also gar nicht unter § 100 AO. Ein Bescheid mit Widerrufsvorbehalt ist immer ein zunächst "endgültiger" Bescheid³⁾.

Zweitens spricht vor allem das Wesen des Vorbehalts dagegen, ihm konstitutive Wirkung beimessen zu wollen. Denn er ermöglicht lediglich den Widerruf des jeweiligen Bescheides, also dessen Berichtigung. Der Vorbehalt kann folglich keine andere Bedeutung haben als die Berichtigungsvorschriften, deren formellrechtlicher Charakter in den vorstehenden Ausführungen bereits nachgewiesen wurde. Deshalb ist auch der Widerrufsvorbehalt nur eine Verfahrensvorschrift, die den materiellrechtlichen Rückforderungsanspruch nicht zu begründen vermag, sondern allenfalls - wenn er sachlich gerechtfertigt ist - die Geltendmachung regelt.

IV) § 812 BGB analog

Da weder die Abgabenordnung noch die Einzelsteuergesetze Vorschriften

-
- 1) v. Wallis in H-H-Sp., § 96 Anm. 8 und 30; RFH IV b B 11/21, v. 9.11.1921, Bd. 7, 150(155); a. A.: Tipke, StuW 1960, Sp. 757(768) mit der Begründung, § 94 AO finde neben § 96 AO Anwendung. Ferner ergebe es sich aus dem Grundgedanken des § 100 AO, daß generell jeder Steuerverwaltungsakt mit einem Widerrufsvorbehalt versehen werden darf. Tipke hat in Tipke-Kruse, § 96 Anm. 13 diese Ansicht wieder aufgegeben.
 - 2) Für Vergütungsansprüche bejahend: v. Wallis in H-H-Sp., § 100 Anm. 3; Tipke-Kruse, AO, § 100 Anm. 2; RFH VI a A 119/22 v. 15.11.1922, Bd. 11, 43; strittig aber für Erstattungsansprüche, ablehnend: Tipke-Kruse aaO.; Mattern-Meißner, RAO, § 96 Tz 539; befürwortend: RFH VI A 809/31 v. 20.5.1931, RStBl. 1931, 370
 - 3) Riewald in B-R-K., § 100 Anm. 5(4)=S. 299

enthalten, aus denen sich der Rückforderungsanspruch ableiten ließe, liegt es nahe, außersteuerliche Normen heranzuziehen. Wegen der starken Ähnlichkeit mit der zivilrechtlichen Bereicherungssituation - auch hier hat jemand (der Bürger) durch die Leistung eines anderen (des Staates) auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt - bietet sich der Rückgriff auf die §§ 812 ff. BGB an. Das Beamtenrecht hat diesen Schritt für seinen Bereich durch ausdrückliche Verweisung (§§ 87 Abs. 2 BBG, 53 Abs. 2 BRRG sowie die entsprechenden Bestimmungen der Länder¹⁾) getan, im Steuerrecht fehlt hingegen eine vergleichbare Klausel. Deshalb käme nur eine analoge Anwendung der bürgerlichrechtlichen Bereicherungsvorschriften in Betracht, sofern das im öffentlichen Recht möglich ist.

Diese Ansicht ist auch vereinzelt vertreten worden²⁾, wird heute jedoch durchweg mit überzeugenden Argumenten abgelehnt³⁾. Schon Lassar⁴⁾ hat in seiner grundlegenden Monographie zum Erstattungsanspruch ausführlich dargelegt, daß es sich bei den §§ 812 ff. BGB um reine Privatrechtsnormen handelt, die demgemäß auch nur auf Privatrechtsverhältnisse zuge-

1) Vgl. bei Brandis, Rückforderung, S. 2 ff.; Kauffmann-Hieber, Versorgungsbezüge, S. 25

2) Tiedan, Bereicherungsklage, MDR 1952, 330; Bachof, Vornahmeklage, S. 101; RFH III A 252/33 v. 19.1.1934, RStBl. I 1934, 131; das RG vertrat bis zu seiner Entscheidung RGZ 93,308 sogar die Auffassung, alle gegen den Fiskus gerichteten vermögensrechtlichen Ansprüche seien zivilrechtlicher Art.

3) Meier-Branecke, AÖR N. F., 11. Bd. (1926) S. 230 ff. (256); v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 3; BFH III 133/57 U v. 5.12.1958, BStBl. III 1959, 179; BVerwG v. 19.12.1956, Bd. 4 S. 215 (217 ff.); Tipke-Kruse, AO, Vor § 150 Anm. 2; Hensel, Steuerrecht, § 37 I 1 = S. 173 f. unter Hinweis auf das Gewohnheitsrecht; Forsthooff, Verwaltungsrecht, § 9 a. E. = S. 169; Mattern-Meißner, RAO, Vor § 150 Tz. 977; Cambeis, Diss., S. 26 f., 43; Skaupy, Bereicherung, S. 50 ff.; Riewald in B-R-K., Vor § 150 Anm. 5(1); v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 12; Weber, Erstattungsanspruch, S. 17; Hamann, NJW 1955, 482; Haueisen, NJW 1954, 977

4) Lassar, Erstattungsanspruch, S. 94 ff., 187

geschnitten sind. Desgleichen wendet Heyden¹⁾ gegen die Analogie ein, Zivilrecht und öffentliches Recht seien zwei getrennte Rechtskreise, deren Normen allein innerhalb der jeweiligen Grenzen Geltung hätten. Privatrechtliche Bestimmungen blieben eben auch dann noch privatrechtlich, wenn sie analog angewendet würden. Sie könnten folglich nur im Verhältnis der Staatsbürger untereinander gelten.

Diese Auffassung hat sich heute zu Recht allgemein durchgesetzt, es bleibt ihr auch nichts hinzuzufügen. Die an Hand des Erstattungsanspruchs gewonnenen Erkenntnisse können uneingeschränkt auf den steuerrechtlichen Rückforderungsanspruch übertragen werden, so daß die zivilrechtlichen Bereicherungsansprüche nicht einmal analog als Grundlage der Rückforderung erstatteter oder vergüteter Steuerbeträge herangezogen werden dürfen.

Es empfiehlt sich deshalb, de lege ferenda eine dem § 37 EVwVG²⁾ entsprechende Regelung in die Abgabenordnung aufzunehmen, wonach die analoge Anwendbarkeit der §§ 812 ff. BGB ausdrücklich zugelassen wird. Erst dann wäre der Rückgriff auf jene zivilrechtlichen Vorschriften - und zwar kraft Gesetzes - möglich. Leider hat der Entwurf der neuen AO³⁾ eine derartige Verweisung nicht aufgenommen⁴⁾. Der Gesetzgeber sollte sie aber trotzdem berücksichtigen, um endlich eine positive Normierung des Rückforderungsanspruchs herbeizuführen.

V. Die Generalklausel im Steuerrecht

1. Literatur und Rechtsprechung

Wenn sich der Rückforderungsanspruch demnach nicht auf positives Recht

1) Heyden, StW 1957, Sp. 137(147)

2) Entwurf des Verwaltungsverfahrensgesetzes, BT-Drucks. 1970, VI/1173

3) AO 1974, Bundestagsdrucksache 1971, Nr. VI/1982

4) Siehe dazu Loose, DStZ(A) 1971, 169(174), danach soll der Entwurf der AO wegen der Kompliziertheit der §§ 812 ff. BGB von deren Übernahme abgesehen haben.

stützen läßt, so bleibt nur noch der Rückgriff auf allgemeine übergesetzliche Prinzipien des ungeschriebenen Rechts.

Tatsache ist, daß die Abgabenordnung die erforderliche Anspruchsgrundlage nicht normiert hat, daß sie aber andererseits - wie sich aus § 229 Nr. 7 AO ergibt - offensichtlich von der Existenz eines solchen Anspruchs ausgeht. So heißt es in der Begründung der AO 1919, wenn auch zum Erstattungsrecht: "Grundsatz ist, daß alle zu Unrecht gezahlten Beträge zurück-erstattet werden."¹⁾ Freilich zielt dieser Satz in erster Linie auf "Erstattungen" im strengen Sinne des Wortes, aber es darf doch nicht übersehen werden, daß hier bei richtiger Interpretation von einem generellen Grundsatz die Rede ist, der wohl alle zu Unrecht bezahlten Beträge einbeziehen soll.

Auch Literatur und Rechtsprechung halten es für selbstverständlich, daß zuviel erstattete und vergütete Steuern seitens des Staates wiedereingefordert werden können. Jene Meinung steht in Einklang mit der täglichen Praxis der Finanzbehörden.

Auf Grund dieser ständigen Übung und der allgemeinen Rechtsüberzeugung kann von einem gewohnheitsrechtlich fundierten Rückforderungsanspruch ausgegangen werden, wie ihn Heyden²⁾ unter Bezugnahme auf das Verwaltungsschrifttum sowie wohl auch in Anlehnung an Lassar³⁾ und Hensel⁴⁾ rechtsdogmatisch einzuordnen versucht. Nach Ansicht Heydens bringen die zivilrechtlichen Vorschriften über den Bereicherungsausgleich einen allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck, der zwar in den §§ 812 ff. BGB konkretisiert worden ist, darüberhinaus aber ungeschrieben kraft Ge-

1) Drucksache der Nationalversammlung 1919 Nr. 1460 S. 20; Hensel, Steuerrecht, S. 176 Fußn. 2

2) Heyden, StuW 1957, Sp. 137 (157 u. 147)

3) Lassar, Erstattungsanspruch, S. 226

4) Hensel, aaO., S. 173 Fußn. 3

wohnheitsrechts auch im öffentlichen Recht gelten soll: derjenige, der mehr geleistet habe, als er schulde, sei zur Rückforderung des zuviel Gezahlten berechtigt.

Desgleichen spricht Jellinek¹⁾ von dem "Satz des natürlichen Rechts, daß niemand zum Schaden eines anderen ohne Rechtsgrund bereichert werde(n)" darf. Dieser zum Gewohnheitsrecht verfestigte Rechtsgedanke gelte, so führt Jellinek unter ausdrücklicher Einbeziehung des Abgabenrechts aus, auch im Verhältnis des Einzelnen zum übergeordneten Staat.

Ähnlich äußert sich der überwiegende Teil der verwaltungsrechtlichen Literatur: Fleiner²⁾, Haueisen³⁾, Forsthoff⁴⁾, Huber⁵⁾, Wolff⁶⁾ und ausführlich Weber⁷⁾ gehen von einem eigenständigen der gesamten Rechtsordnung immanenten Erstattungsprinzip aus. Sie wissen sich in Übereinstimmung mit dem Bundesverwaltungsgericht⁸⁾.

Im Steuerrecht verfolgen Lehre und Rechtsprechung zu dieser Frage jedoch keine einheitliche Linie. Entgegen der vor allem von Lassar⁹⁾, Liebisch¹⁰⁾,

1) Jellinek, Verwaltungsrecht, S. 238f.

2) Fleiner, Institutionen, S. 180

3) Haueisen, NJW 1954, 977

4) Forsthoff, Lehrbuch, § 9, S. 169

5) Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 2, S. 596, 621 ff.

6) Wolff, Verwaltungsrecht I, § 44 I b 6=S. 306

7) Weber, Erstattungsanspruch, S. 29 ff. insbes. 35, 36: da rechtswidrige Vermögensverschiebungen grundsätzlich umkehrbar seien, werde die tatsächliche Umkehrung (Erstattung) auch von der Rechtsordnung selbst gefordert. Der Erstattungsanspruch folge aus den Rechtsnormen, die Vermögensverschiebungen anordneten oder untersagten. Da die Rechtsordnung aber nicht nur rechtswidrige Leistungen als solche mißbillige, sondern vor allem den dadurch bewirkten Zustand verurteile, gebiete sie - auch ohne dieses ausdrücklich aussprechen zu müssen - die Erstattung rechtswidriger Leistungen.

8) BVerwGE 4, 215(218); 18, 308(314); NJW 1965, 1344; ebenso OVG Münster, DStZ(E) 1962, 422; BB 1964, 1235.

9) Lassar, Erstattungsanspruch, S. 226

10) Liebisch, Privatrecht, S. 123 f.

Hensel¹⁾ und Reimann²⁾ vertretenen älteren Meinung hatte sich weitgehend die Ansicht durchgesetzt, die Abgabenordnung enthalte keine derartige Generalklausel, sondern die in den §§ 151 ff. AO genannten Erstattungsstatbestände enthielten eine abschließende und ausschließliche Regelung, so daß für übergesetzliche Prinzipien kein Raum sei³⁾.

Indes befindet sich heute wieder die ältere Meinung im Vordringen: Kruse⁴⁾, Judeich⁵⁾ und v. Canstein⁶⁾ plädieren gleichfalls für die Annahme eines allgemeinen Erstattungsanspruchs, der zwar nicht kraft Gewohnheitsrecht entstanden sei, sich aber aus analoger Anwendung des im allgemeinen Verwaltungsrecht geltenden gleichlautenden Rechtssatzes herleite. Kruse begründet die Analogie mit dem Hinweis darauf, daß der Erstattungsanspruch lediglich der umgekehrte Leistungsanspruch sei und die Abgabenordnung nur den "Versuch einer ersten Regelung wenig geklärter Fragen"⁷⁾ enthalte. Die Tatsache, daß der Gesetzgeber mit den §§ 128, 129 a. F. (151, 152 n. F.) AO eine erschöpfende Aufzählung aller denkbaren Fälle⁸⁾ beabsichtigt habe, beweiße dessen Annahme eines vorgegebenen allgemeinen Erstattungsanspruchs,

1) Hensel, Steuerrecht, § 37=S. 173 u. 176 Fußn. 2

2) Reimann, Vierteljahresschrift f. Steuer- u. Finanzrecht 1928, 355 ff. (383)

3) v. Wallis in H-H-Sp., vor u. nach § 150 Anm. 2 und § 152 Anm. 2 unter Bezug auf: RFH III A 275/32 v. 30.6.1933; RStBl. 1933, 884; RFH I e A 194/31 v. 19.5.1931, RStBl. 1931, 541; RFH IV A 255/32 v. 9.11.1932, StRK AO 1931 § 152 Allg. R. 6; gl. A.: Bühler, Grundriß, § 23=S. 246 f., der allerdings auch ausdrücklich für die Einführung einer Generalklausel plädiert und dieses Versäumnis bedauert; Riewald in B-R-K., Vor § 150 Anm. 1(1)a=S. 503 und Anm. 2(2)=S. 504; Mattern-Meßmer, RAO, Vor §§ 150 ff. Tz 977; Becker, StuW 1934 Sp. 364; Barske, RAO, S. 74; Giese-Plath, RAO, § 150 Anm. 1

4) Kruse in Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 3

5) Judeich, DStZ(A) 1960, 300

6) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 13

7) Becker, RAO, Vor § 127 Anm. 1

8) Ausschlußbericht, Drucksache der Nationalversammlung 1919, Nr. 1460, S. 20; Siehe auch Hensel, Steuerrecht, S. 176 Fußn. 2

der lediglich konkretisiert werden sollte, ohne jedoch nicht bedachte Fälle auszuschließen¹⁾.

Ferner sieht Kruse in der ersatzlosen Streichung des § 148 Satz 2 AO a. F.²⁾ ein Indiz für das Bestehen eines solchen Anspruchs. Denn die Fälle der Zahlung einer verjährten Steuerschuld seien nicht mehr unter § 152 AO einzuordnen.

Auch in der Rechtsprechung zeichnet sich immer wieder die Tendenz zugunsten einer Generalklausel ab. Nachdem der RFH erstmals mit dem Urteil I A 20/23 v. 2.3.1923³⁾ deren Bestehen durch den Hinweis auf das allgemeine Erstattungsprinzip angedeutet hat, formuliert der Große Senat im Gutachten Gr.S. D 1/26⁴⁾ bereits konkreter, daß sich Erstattungsansprüche neben den positiv geregelten Tatbeständen auch aus dem gesamten Inhalt eines Steuergesetzes ergeben könnten. Auf dieser Linie liegen einige weitere RFH-Urteile⁵⁾, die freilich in klarem Gegensatz zu denjenigen Entscheidungen stehen, die ausdrücklich die Existenz eines derartigen allgemeinen Erstattungsanspruchs verneinen und auf die Ausschließlichkeit der durch die Abgabenordnung oder ihre Nebengesetze getroffenen Regelungen verweisen⁶⁾.

Der V. Senat des BFH⁷⁾ hat ebenfalls aus den gleichen Gründen ein über

1) So schon RFH I A 20/23 v. 2.3.1923, Bd. 11, 338(340)

2) Durch AOÄG v. 15.9.1965, BGBl. I 1965, 1356

3) RFH I A 20/23 v. 2.3.1923, Bd. 11, 338

4) RFH Großer Senat, Gutachten GrS. D 1/26 v. 25.10.1926, RStBl. 1926 327=RFH 19, 315

5) RFH V A 80/24 v. 23.1.1925, Bd. 15, 288; RFH I A 371/26 v. 29.3.1927, Bd. 21, 56; RFH VI A 2172/30 v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 74; RFH IV A 258/30 v. 21.1.1931, StRK AO 1919 § 78 R. 33

6) RFH II A 243/21 v. 24.5.1921, Bd. 5, 299(300); RFH I e A 194/31 v. 19.5.1931, RStBl. 1931, 541; RFH I A a 836/28 v. 19.11.1929, StRK AO 1919, § 227 R. 2 u. 3; RFH V e A 1021/31 v. 7.7.1933, Bd. 34, 137(141, 142); RFH IV A 156/32 v. 21.12.1933, RStBl. 1934, 226; RFH V A 518/33 v. 26.1.1934, RStBl. 1934, 183

7) BFH V 166/59 U v. 6.9.1962, BStBl. III 1962, 494 unter Bezugnahme auf RFH I e A 194/31 siehe Fußn. 6)

die §§ 151, 152 AO hinausgehendes Erstattungsprinzip abgelehnt. Demgegenüber hat der Gerichtshof jedoch mehrfach einen allgemeinen Rückforderungsanspruch anklingen lassen, den er folglich vom Erstattungsanspruch getrennt wissen will. So sieht es der BFH in dem Urteil III 298/58 U v. 28. 8. 1959¹⁾ als selbstverständlich an, daß Grundsteuerbeihilfe (§ 29 GrStG), die er als Vergütung bezeichnet, zurückgefordert werden kann, ohne daß eine konkrete Anspruchsgrundlage genannt wird.

Dieselbe Ansicht muß der BFH - wenn er es auch nicht expressis verbis erwähnt - in all denjenigen Entscheidungen vertreten, in welchen er den Rückforderungsanspruch für einen selbständigen Anspruch eigener Art hält²⁾. Desweiteren läßt der BFH im Urteil VI 307/63 U³⁾ diese Frage bewußt offen, indem er einen allgemeinen Rückforderungsanspruch zumindest nicht ausschließen will.

Noch deutlicher ist die Rechtsprechung zum Wohnungsbauprämiengesetz. Dort hat der BFH⁴⁾ besonders betont, daß er das Recht auf Rückzahlung zuviel gewährter Prämien als Ausdruck des allgemeinen Rechtsgedankens ansehe, daß niemand etwas auf Kosten der Allgemeinheit zu Unrecht Erlangtes behalten dürfe. Diesen Standpunkt teilt das FG München⁵⁾, das die Bestimmungen des § 5 Abs. 1 und 2 WoPG lediglich als gesetzliche Beispielfälle wertet, die aus einem übergeordneten Rechtsprinzip abzuleiten seien.

1) BFH III 298/58 U v. 28. 8. 1959, BStBl. III 1959, 471; hinsichtlich des Rückzahlungsanspruchs stellt der BFH lediglich fest, daß er kein Erstattungsanspruch im Sinne d. § 157 AO ist. Siehe dazu Kruse bei Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. 28. 8. 1959 (II) 1

2) Vgl. S. 16 Fußn. 2

3) BFH VI 307/63 U v. 24. 11. 1965, BStBl. III 1966, 129

4) BFH VI 260/64 U v. 26. 3. 1965, BStBl. III 1965, 435=Bd. 82, 522

5) FG München v. 17. 12. 1968, EFG 1969, 280

2. Folgerungen

Literatur und Rechtsprechung haben also im Laufe der Zeit einen allgemeinen Rückforderungsanspruch herauskristallisiert, der keiner besonderen Erwähnung in den Steuergesetzen bedarf, da er als "vorgegeben" angesehen wird. Freilich bedient sich der BFH dieser übergesetzlichen Anspruchsgrundlage vor allem nur dort, wo auf den Steueranspruch von vorneherein nicht zurückgegriffen werden kann, nämlich im Wohnungsbauprämienrecht, das dem Steuerrecht lediglich kraft besonderer Zuweisung verbunden ist. Da aber in obigen Ausführungen¹⁾ nachgewiesen werden konnte, daß der Rückforderungsanspruch insbesondere in Fällen der Steuererstattung und Steuervergütung nur ein selbständiger Anspruch eigener Art sein kann, steht folglich fest, daß auch diejenigen Rückforderungen, die von Teilen der Literatur und Rechtsprechung unrichtigerweise mit dem ursprünglichen Steueranspruch gerechtfertigt werden, allein aus einem ungeschriebenen allgemeinen Rückforderungsanspruch hergeleitet werden können, denn einen in der Abgabenordnung gesetzlich normierten gibt es nicht.

Ob dieser Anspruch nach dem Vorschlag Heydens²⁾ nun im Abgabenrecht gewohnheitsrechtlich fundiert ist, ob man der Gegenansicht Kruses³⁾ folgend den gleichlautenden Rechtssatz des allgemeinen Verwaltungsrechts analog anwenden will, oder ob man mit v. Canstein⁴⁾ von einem allgemeinen Prinzip spricht, ist dabei von untergeordneter Bedeutung, da alle drei Wege dasselbe Ergebnis haben und gleichermaßen vertretbar zu sein scheinen. Denn der Einwand Kruses, es könne einstweilen von einer allgemeinen Rechtsüberzeugung - die neben dem Erfordernis ständiger Übung unabdingbare Voraussetzung der Entstehung von Gewohnheitsrecht ist - noch

1) Siehe S. 21 ff.

2) Heyden, StuW 1957, Sp. 137(147)

3) Kruse, StuW 1959, Sp. 246 und in Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 3; vgl. auch v. Wallis, StBeratg Sonderheft 1959, 22 ff.

4) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 11 u. 13

keine Rede sein, trifft zwar für den allgemeinen Erstattungsanspruch zu, der auch heute noch von Teilen der Literatur und Rechtsprechung abgelehnt wird, nicht aber für den Rückforderungsanspruch. Dessen Existenz wird nämlich trotz unterschiedlicher Argumentation im Gegensatz zum Erstattungsanspruch, den manche nur in den vom Gesetz geregelten Fällen zulassen wollen¹⁾, von allen Meinungen einhellig bejaht.

Damit ist der Beweis erbracht, daß entsprechend dem verwaltungsrechtlichen Erstattungsprinzip oder auch kraft Gewohnheitsrecht zuviel erstattete oder vergütete Steuerbeträge durch den Staat zurückgefordert werden dürfen. Es gibt einen allgemeinen nicht normierten Rückforderungsanspruch als Folge des allgemeinen, der gesamten Rechtsordnung immanenten und daher einem Gesetz gleichrangigen Grundsatzes, daß ungerechtfertigte Bereicherungen ausgeglichen werden müssen.

Dieses Ergebnis führt darüber hinaus zu dem Problem, ob im Steuerrecht die umstrittene Generalklausel gilt, daß jede ohne genügenden rechtlichen Grund gezahlte Steuer zurückerstattet werden müsse, solange dem nicht die Rechtskraft entgegenstehe. Es bleibt also die Frage zu beantworten, ob es auch einen allgemeinen Erstattungsanspruch gibt, das heißt, ob sich aus dem Bestehen des allgemeinen Rückforderungsanspruchs Rückschlüsse auf die Erstattungsfälle ziehen lassen und ob man gegebenenfalls eine jeden steuerlichen Bereicherungsausgleich betreffende Generalklausel bilden kann.

Zu Recht weist v. Wallis²⁾ auf das Fehlen einer solchen schriftlich fixierten Klausel in der Abgabenordnung hin, denn die kasuistische Aufzählung der §§ 151, 152 AO ist lückenhaft und erfaßt durchaus nicht alle denkbaren Fälle³⁾. Das sei auch gar nicht bestritten. Nur zwingt diese Tatsache noch

1) Siehe S. 66 Fußn. 3

2) v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 2

3) Kruse, StuW 1959 Sp. 244; Bühler, Grundriß, § 23 II=S. 247

nicht zu der Annahme, es gebe auch nach ungeschriebenem Recht keine Generalklausel. Dieser Standpunkt ließe sich nur dann vertreten, wenn die positive Regelung der Abgabenordnung ausschließlichen Charakter haben sollte. Gerade das ist aber zweifelhaft und auch nach der hier vertretenen Meinung mit den genannten Autoren¹⁾ zu verneinen. Denn der Gesetzgeber beabsichtigte, wie schon gezeigt wurde (siehe S. 64), eine "erschöpfende" Regelung aller Erstattungsfälle, ein Ziel also, das er durch die Normierung einer Generalklausel weitaus besser hätte erreichen können. Daß er sie trotzdem nicht gewählt hat, läßt sich nur durch die Absicht erklären, jeden einzelnen Erstattungsfall der Zuständigkeit der Zivilgerichte zu entziehen²⁾.

Außerdem zeigt auch die ersatzlose Streichung des § 148 S. 2 AO a. F., daß die Abgabenordnung einen allgemeinen Erstattungsanspruch unterstellt. Denn die Aufhebung dieser Vorschrift sollte dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Erstattung auch solcher Steuerzahlungen geben, die zur Befriedigung oder Sicherung eines verjährten Anspruchs geleistet worden sind. De lege lata gibt es jedoch keine positive Norm, unter die sich dieser Erstattungsfall subsumieren ließe. Denn § 151 AO geht von einer Berichtigung des Steuerbescheides aus, die im Falle der Verjährung aber fehlt. § 152 Abs. 1 AO setzt hingegen voraus, daß eine Steuer entweder zu Unrecht beigetrieben oder doppelt gezahlt worden ist. Entgegen der Ansicht von v. Wallis³⁾ trifft keine der beiden Tatbestandsalternativen zu. Beigetrieben i. S. d. § 152 Abs. 1 AO ist eine Steuer nämlich nur dann, wenn sie im Wege der Zwangsvollstreckung (§§ 325 ff. AO) eingezogen worden ist⁴⁾ oder, wie es

1) Siehe Fußnoten S. 65 Nr. 10, Seite 66 1, 2, 4 und 5

2) Amtliche Begründung, Drucksache der Nationalversammlung 1919 Nr. 1460 S. 20

3) v. Wallis in H-H-Sp., § 152 Anm. 2 u. 3

4) Tipke-Kruse, AO, § 152 Anm. 1

Becker¹⁾ formuliert, zumindest erkennbar zur Anwendung der Beitreibung gezahlt worden ist.

Daß der Gesetzgeber die Bestimmung nur so verstanden haben kann, zeigt einerseits die Wortwahl innerhalb des § 152 Abs. 1 AO ("beigetrieben" - "doppelt gezahlt") und andererseits die Gegenüberstellung mit § 151 AO, in dem auch von Zahlung und nicht von Beitreibung die Rede ist²⁾.

Besonders deutlich wird der Inhalt des Begriffes "beigetrieben" allerdings erst dann, wenn man § 152 AO im systematischen Zusammenhang mit § 148 AO a.F. sieht. Hätte man nämlich vor dem AOÄG vom 15.9.1965 "beigetrieben" als "gezahlt" oder auch "eingezogen" interpretiert, so hätte sich die AO selbst widersprochen, da § 148 S. 2 AO die Rückforderung des zur Befriedigung eines verjährten (=erloschenen) Anspruchs geleisteten Steuerbe-

1) Becker, RAO, § 129 Anm. 4

2) a.A.: v. Wallis in H-H-Sp., § 152 Anm. 2 und BFH IV 72/59 U v. 30.4.1959, BStBl. III 1959, 276, der die freiwillige Zahlung gleichstellt; ebenso Kühn-Kutter, AO, § 152 Anm. 2 a unter Bezugnahme auf RFH V z 2/42 v. 25.9.1942, RStBl. 1942, 979, wonach "beigetrieben" soviel wie "eingezogen" bedeuten soll, so daß es nicht darauf ankommen soll, ob die Steuer im Zwangsverfahren beigetrieben oder ob sie aufgrund des im Steuerbescheid enthaltenen Leistungsgebots freiwillig gezahlt ist. Der RFH begründet seine Ansicht damit, daß anderenfalls diejenigen, die es zur Zwangsvollstreckung kommen lassen, ihren Erstattungsanspruch aus § 152 AO herleiten könnten, während der freiwillig Zahlende gleichsam bestraft würde, weil er sich nicht auf § 152 AO berufen könne. Dem RFH kann jedoch nur insoweit gefolgt werden, als er den Erstattungsanspruch anerkennt, nicht jedoch in seiner Argumentation. Denn gerade dieser Fall zeigt deutlich, daß der Gesetzgeber zwischen Zahlung und Beitreibung unterscheiden wollte. Denn den Steuerpflichtigen, der zwangsweise zu Unrecht in Anspruch genommen worden war, wollte er nach damaligem Recht besser stellen als denjenigen, der freiwillig auf eine nach Verjährung der Steuerschuld noch bestehende Naturalobligation zahlte. Der eine hatte seine vermeintliche Pflicht, den lediglich nicht durchsetzbaren Anspruch des Fiskus erfüllt, der andere wurde gegen seinen Willen und ohne Verpflichtung zwangsweise veranlaßt. Dieser Unterschied dürfte die Überlegungen des Gesetzgebers beeinflußt haben.

trages ausschloß, während § 152 AO nach dieser falschen Wortauslegung seinerseits die Erstattung zugelassen hätte. Um aber gerade diesen Widerspruch zu vermeiden, hat der Gesetzgeber wohlweislich in § 152 Abs. 1 AO die Formulierung "beigetrieben" im Sinne der zwangsweisen Einziehung gewählt. Da seither der Wortlaut des § 152 Abs. 1 AO nicht an die geänderte Fassung des § 148 AO angepaßt worden ist, kann man ihm heute auch keine neue Bedeutung zumessen.

Schließlich räumt auch v. Wallis¹⁾ ein, daß der Zahlung wenigstens eine Zahlungsaufforderung im Steuerbescheid vorausgegangen sein muß. Also wären auch nach dieser Version nicht alle denkbaren Fälle der Erstattung von Zahlungen auf verjährte Steuerforderungen erfaßt.

Ebensowenig kann bei enger Auslegung von einer Doppelzahlung, der zweiten Tatbestandsalternative des § 152 Abs. 1 AO, die Rede sein²⁾. Denn gezahlt ist die Steuer tatsächlich nur ein einziges Mal, so daß eine Doppelzahlung begrifflich ausscheidet.

Folglich sind diese Fälle dem Wortlaut der §§ 151, 152 AO nach nicht geregelt, weshalb nur deren analoge Anwendung in Betracht käme. Besser erscheint aber der Rückgriff auf den allgemeinen Erstattungsanspruch³⁾. An diesem Beispiel wird einmal mehr klar, daß die Abgabenordnung von einem solchen auch dem Steuerrecht vorgegebenen öffentlich-rechtlichen Erstattungsprinzip ausgeht.

1) v. Wallis in H-H-Sp., § 152 Anm. 2

2) a. A.: v. Wallis, a. a. O., der die Doppelzahlung weit auslegt und diese auch im Falle der Zahlung auf eine erloschene Steuerschuld annimmt.

3) gl. A.: Tipke-Kruse, AO, Vor § 150 Anm. 3; § 151 Anm. 2 i); § 152 Anm. 1

3. Ergebnis

Somit kann als Ergebnis festgestellt werden: weil der Rückforderungsanspruch weder der wiederaufgelebte ursprüngliche noch ein erneuter Steueranspruch ist, andererseits aber sein Bestehen von der Abgabenordnung als selbstverständlich vorausgesetzt wird, beruht er mangels spezieller gesetzlicher Anspruchsgrundlagen auf dem allgemeinen der gesamten Rechtsordnung immanenten Prinzip, daß jeder dasjenige, was er zu Unrecht erhalten hat bzw. behält, an den Berechtigten herausgeben muß. Da ferner der Erstattungsanspruch in den §§ 151, 152 AO zwar eine ausdrückliche, aber keine ausschließliche Regelung erfahren hat, kommt man auch dort nicht ohne den Rückgriff auf allgemeine Rechtsgrundsätze aus. Deshalb läßt sich auch im Steuerrecht eine Rückforderungen und zugleich Erstattungen betreffende Generalklausel bilden, die den Anspruch auf Bereicherungsausgleich begründet. Es soll hier in Anlehnung an die Formulierungen Lassars¹⁾, v. Cansteins²⁾ sowie des § 812 Abs. 1 BGB folgender Inhalt vorgeschlagen werden³⁾:

-
- 1) Lassar, Erstattungsanspruch, S. 226: "Eine causa-lose öffentliche Leistung deren Inhalt einen Vermögenswert hat, ist demjenigen zu erstatten, auf dessen Kosten sie bewirkt ist."
 - 2) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 14: "Wer als Abgabeberechtigter durch die Leistung eines anderen oder in sonstiger Weise auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt, ist ihm zur Herausgabe verpflichtet. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn der rechtliche Grund später wegfällt oder der mit einer Leistung nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts bezweckte Erfolg nicht eintritt."
 - 3) Das BVerfG hat auch für den Bereich des Wirtschafts- und Steuerrechts die Zulässigkeit von hinreichend bestimmten Generalklauseln ausdrücklich anerkannt und ihre Vereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip bejaht, weil der Gesetzgeber nur so die Verwaltungsbehörden in die Lage versetzen könne, den besonderen Umständen des Einzelfalles und den schnell wechselnden Situationen des wirtschaftlichen Lebens gerecht zu werden (BVerfG Beschluß v. 10.10.1961, - 2 B v. L 1/59 - BStBl. I 1961, 716 (717), auch unter Bezugnahme auf BVerfGE 8, 274(326); siehe ferner Riewald in B-R-K., § 2 Anm. 4b(1)=S. 50

Eine ohne rechtlichen Grund entrichtete, erstattete oder vergütete Steuer ist demjenigen zurückzugewähren, auf dessen Kosten sie geleistet ist. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn der rechtliche Grund später wegfällt.

D. ENTSTEHUNGSZEITPUNKT

I. Meinungsstand

Die Frage nach dem Entstehungszeitpunkt des Rückforderungsanspruchs war lange Zeit hindurch Gegenstand heftigen Meinungsstreits, weil von ihrer Beantwortung der Verjährungsbeginn abhängig war. Seitdem jedoch der durch das AOÄG¹⁾ neugefaßte § 145 AO in Absatz 2 Ziff. 5 die notwendige gesetzliche Klarstellung gebracht hat, indem er an den Zeitpunkt der Leistung erstatteter bzw. vergüteter Steuerbeträge anknüpft, hat das Problem - wie man glaubte - an aktueller Bedeutung verloren, so daß die Frage nach der Entstehung des Rückforderungsanspruchs nicht zu Ende diskutiert worden ist und die Meinungen weiterhin kontrovers geblieben sind.

Im wesentlichen wurden bzw. werden die folgenden Ansichten vertreten: der RFH²⁾ wollte den Rückforderungsanspruch mit der Bekanntgabe der Berichtigungsverfügung entstehen lassen. Denn der Rückforderungstatbestand werde erst durch ihr Vorhandensein erfüllt. Da sie aber erst mit ihrer Bekanntgabe wirksam werde (§ 91 Abs. 1 AO), könne zuvor auch noch kein Rückforderungsanspruch bestehen.

Lediglich im Umsatzsteurrecht hält der BFH³⁾ den Zeitpunkt für ausschlaggebend, in dem die Finanzbehörde die Rechtswidrigkeit der Erstattung oder

1) AOÄG v. 15. 9. 1965, BGBl. I 1965, 1356

2) RFH IV A 258/30 v. 21. 1. 1931, StRK AO 1919, § 78 R. 33; RFH IV A 319/33 v. 21. 2. 1934, RStBl. I 1934, 260; RFH V z A 56/36 v. 4. 6. 1937, RStBl. 1937, 1087(1088); ebenso: List, DStZ 1957, 150(152); Pieper, StuW 1962 Sp. 729(731); Baier-Scheibner, DStZ 1951, 265(275); v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 105

3) BFH V 27/54 U v. 1. 7. 1954, BStBl. III 1954, 254; BFH V 190/54 U v. 12. 5. 1955, BStBl. III 1955, 217; BFH V 83/56 S v. 11. 7. 1956, BStBl. III 1956, 259; ebenso: Knauerhase, BB 1953, 81; Henning, UStR 1952, 97

Vergütung feststellt. Zur Begründung verweist der Gerichtshof auf die Sondervorschrift des § 76 Abs. 2 UStDB 1951¹⁾.

Nach einer vor allem von weiten Teilen der Literatur vertretenen Meinung soll dagegen der Rückforderungsanspruch bereits mit Festsetzung²⁾ oder Auszahlung der nicht geschuldeten Erstattung bzw. Vergütung entstehen³⁾. Kruse⁴⁾ stützt diese Ansicht, da die Vorschriften über die Steueransprüche entsprechend heranzuziehen seien, auf § 3 Abs. 1 u. 2 StAnpG. Nach Absatz 2 dieser Norm haben Festsetzung und Fälligkeit auf die Entstehung des Anspruchs keinen Einfluß.

II. Stellungnahme

Den Ausführungen Kruses kann im Ergebnis beigespflichtet werden, wenngleich sie unvollständig sind. Denn auch die Gegenmeinung beruft sich auf § 3 StAnpG, der in Absatz 1 bestimmt, daß die (Steuer-)Schuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Zu diesem Tatbestand - so argumentiert v. Canstein⁵⁾ - gehöre aber in jedem

1) gleichlautend mit dem ihn ersetzenden § 22 Abs. 3 UStG 1964, der aber ebenfalls mit Einführung des UStG 1967 ersatzlos gestrichen worden ist. Die Bestimmung lautete: "Stellt das Finanzamt nach der Festsetzung und Zahlung der Vergütung fest, daß die Voraussetzungen für die Bewilligung der Vergütung nicht oder nicht mehr vorliegen, so hat der Antragsteller auf Anforderung die Vergütung zurückzuzahlen ...".

2) Spitaler, StbJb 1963/64 S. 560, diese Ansicht ist aber abzulehnen, da nicht jede Erstattung oder Vergütung notwendigerweise vor Auszahlung festgesetzt worden sein muß. Entscheidendes Kriterium ist deshalb die Überzahlung selbst.

3) Müller, DStZ 1952, 318; FG Düsseldorf, DStZ(E) 1956, 139; Heyden, StuW 1957 Sp. 137(158); Gropp, FR 1959, 512 und 1960, 64; Weiß, UStR 1963, 269(282); Wunderlich, UStR 1968, 261 f.; FG Hamburg, EFG 1964, 294 und 1965, 506; Riewald in B-R-K., § 150 Anm. 6(10); Kruse in Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 16

4) Kruse aaO.

5) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 103 ff.

Falle die Berichtigung der begünstigenden Vergütung. Man müsse zwischen dem Anspruch auf Begründung eines Rückforderungsanspruchs einerseits und dem Rückforderungsanspruch selbst unterscheiden, der sich erst als Folge des ersten Anspruchs ergebe.

1. Auslegung des § 151 AO

v. Canstein verkennt aber die Funktion der Berichtigungsvorschriften, die - wie hier (S. 54 ff.) in Übereinstimmung mit Heyden¹⁾ schon ausführlich erörtert worden ist - keine konstitutive sondern nur deklaratorische Wirkung haben. Das Gegenteil vermag auch der Hinweis auf § 151 AO nicht zu beweisen²⁾. Denn aus dem Wortlaut dieser Vorschrift ergibt sich, wie selbst v. Canstein eingesteht, daß die Zahlung schon vor Berichtigung der Steuerfestsetzung "zu Unrecht" erfolgt sein muß³⁾. Das spricht also gerade für die hier vertretene Meinung. Trotzdem will v. Canstein aus dieser Erkenntnis keine materiellrechtlichen Konsequenzen hinsichtlich der Entstehung des Erstattungsanspruchs ziehen, sondern er glaubt, aus der Reihenfolge in § 151 Satz 1 AO (zunächst ist von Berichtigung die Rede und dann erst von Erstattung) ableiten zu können, daß jeder wirksame Steuerverwaltungsakt bis zu seiner Berichtigung Rechtsgrundeigenschaft, also materiellrechtliche Bedeutung habe.

Indessen lassen sich hieraus keine Rückschlüsse auf die juristisch-methodische Logik ziehen; vielmehr macht die Formulierung des Gesetzes lediglich

1) Heyden, StuW 1957 Sp. 137(142 ff.)

2) So aber v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 49

3) Heyden, StuW 1957 Sp. 137(150) u. Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 3 u. 4, § 151 Anm. 2. Dementsprechend läßt v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 8 grundsätzlich jeden Erstattungsanspruch mit der Überzahlung entstehen.

deutlich, daß die Berichtigung als auslösendes Moment des Bereicherungsausgleichs selbstverständlich vor der Erstattung steht, nicht aber dieselbe begründet.

2. Auslegung des § 152 Abs. 1 AO

Ferner beweist § 152 Abs. 1 AO die Richtigkeit der hier vertretenen Ansicht. Dort heißt es:

"Ist eine Steuer zu Unrecht beigetrieben, weil ..., so ist der zu Unrecht gezahlte Betrag zu erstatten."

Beigetrieben wird eine Steuer in der Regel aber nur, wenn auch ein entsprechender (nicht unbedingt bestandskräftiger¹⁾) Steuerbescheid besteht. Folglich geht auch das Gesetz davon aus, daß selbst im Falle des Vorliegens eines wirksamen Steuerverwaltungsaktes die Steuer materiell "zu Unrecht" gezahlt sein kann, sie ist es also nicht erst nach ihrer Berichtigung, sondern schon im Zeitpunkt der Überzahlung.

3. Die Rechtskraft des Erstattungs- und Vergütungsbescheides

Des weiteren muß man v. Canstein²⁾, der entsprechend der sogar im Zivilprozeßrecht nur noch vereinzelt vertretenen materiellrechtlichen Rechts-

1) Die Rechtskraft der zugrunde liegenden Festsetzungsverfügung bildet keine notwendige Voraussetzung für die Vollstreckung (§ 242 Abs. 1 AO, Ausnahme: Bußgeldbescheide, § 449 AO; siehe hierzu auch Kühn-Kutter, AO, § 327 Anm. 5).

2) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 54 ff. unter Hinweis auf RFH II A 21/22 v. 3.2.1922, StuW 1922 Nr. 264; RFH II A 274/22 v. 15.12.1922, Bd. 11, 85=RStBl. 1923, 145; RFH III 67/43 v. 16.12.1943, RStBl. 1944, 27; BFH V 86/60 U v. 30.5.1963, BStBl. III 1963, 342; BFH IV 332/61 U v. 3.6.1965, BStBl. III 1965, 491; Skaupy, Bereicherung, S. 66, 85; Cambeis, Diss. S. 79 f.

krafttheorie ¹⁾ den Standpunkt einnimmt, die Zahlung zwecks Erfüllung eines falschen aber rechtskräftigen (= bestandskräftigen) ²⁾ Steuerbescheides könne wohl kaum zu Unrecht erfolgen, die schon vorher von Heyden ³⁾ geäußerte Ansicht entgegenhalten, daß die formelle Rechtskraft eines Steuerverwaltungsaktes nicht mit derjenigen einer gerichtlichen Entscheidung vergleichbar ist.

Denn sogar ein bestandskräftiger Bescheid kann z. B. gemäß § 94 Abs. 1 AO seitens der Finanzbehörde geändert werden. Rechtskräftig oder bestandskräftig heißt schließlich nur soviel wie unanfechtbar, der Bescheid ist also nur einseitig gefestigt. Man kann ihm deshalb nicht einmal nach dem Gedanken der materiellrechtlichen Rechtskrafttheorie konstitutive Wirkung beimessen.

Wenn v. Canstein ⁴⁾ in den nachfolgenden Ausführungen sein eigenes Vorbringen wieder einschränkt, indem er es für allein entscheidend hält, daß der rechtskräftige Steuerbescheid dieselbe tatsächliche Wirkung hat, da er ein konkretes Behaltensrecht - also einen rechtlichen Grund - gewähre, so weicht er damit der Frage nach dem Entstehungszeitpunkt des materiellen Anspruchs aus. Seine Überlegungen sind daher nur für die Geltendmachung desselben relevant. Jedenfalls ist es nicht möglich, aus der faktischen Wirkung der Berichtigung derartige Rückschlüsse auf die rechtliche Entstehung des Erstattungs- bzw. hier des Rückforderungsanspruchs zu ziehen.

Es würde ja auch niemand aus der Berichtigung einer Steuerfestsetzung den materiellrechtlichen Anspruch für die daraufhin erfolgende Steuermehrforderung herleiten. Die "Be-richtigung" ist eben nur eine Richtigstellung, nämlich die Anpassung der formellen an die materielle Rechtslage.

1) Rosenberg-Schwab, ZPR, § 152 II

2) siehe hierzu Barske, RAO, S. 182; Die RAO gebraucht die Begriffe Rechtskraft und Unanfechtbarkeit häufig synonym (z. B. § 124 AO). Gemeint ist mit Rechtskraft in diesem Sinne nur die formelle Rechtskraft, daß also kein Rechtsmittel mehr gegeben ist.

3) Heyden, StuW 1957 Sp. 137 (154 Fußn. 52); ebenso Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 3

4) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 56

4. Die Entstehung des Rückforderungsanspruchs als conditio sine qua non seiner Verjährung

Die hier vertretene Meinung bestätigt schließlich das Gesetz selbst: § 145 Abs. 2 Nr. 5 AO läßt die Verjährung der Rückforderung zuviel gezahlter Erstattungen und Vergütungen mit deren Leistung beginnen. Begrifflich kann aber nur der Anspruch verjähren, der auch bereits vorhanden, das heißt entstanden ist, denn etwas nicht Existentes kann auch nicht erlöschen (siehe dazu schon S. 59 f.). Andernfalls käme man zu dem unhaltbaren Ergebnis, daß der Rückforderungsanspruch - wenn er nicht innerhalb der Verjährungsfrist festgesetzt werde - noch vor seinem eigenen Entstehen "erloschen" wäre. Das ist nicht denkbar.

Man kann auch nicht annehmen, daß der Anspruch in diesem Falle wie beim Erlaß einer künftigen Steuerforderung (siehe S.34f.) zugleich mit seinem Entstehen erlischt. Denn erstens wird die Verjährung nicht aufschiebend bedingt ausgesprochen, sondern sie tritt unbedingt kraft Gesetzes ein, und zweitens ist sie vor allem an den Zeitablauf gebunden, das heißt, der Anspruch muß während der gesamten Verjährungsfrist bestanden haben. Das ist ja gerade der Sinn dieser Regelung.

Folglich legt § 145 Abs. 2 Nr. 5 AO inzidenter den Entstehungszeitpunkt des Rückforderungsanspruchs mit dem Leistungszeitpunkt der nicht geschuldeten Erstattung bzw. Vergütung zusammen.

Demgegenüber kann man sich auch nicht - wie es v. Canstein¹⁾ meint - auf die Formulierung des § 145 AO berufen. Wenn nach Abs. 1 dieser Vorschrift die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem

1) v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 105

der Anspruch entstanden ist, Absatz 2 aber "abweichend" davon den Fristbeginn für die dort genannten Fälle (also auch den Rückforderungsanspruch) regelt, so ist die Ansicht v. Cansteins, die Entstehung könne deshalb nur dem Verjährungsbeginn nachfolgen, bei rein grammatischer Auslegung zwar richtig, man darf den Wortlaut hier aber nicht überbewerten, da der Gesetzgeber die zuvor aufgezeigten unlogischen Konsequenzen nicht beabsichtigt haben kann. Vielmehr muß es ihm, da § 145 AO eine Verjährungsvorschrift ist, in erster Linie um die Klarstellung eines rein verjährungsrechtlichen Problems gegangen sein, dessen Lösung hier gar nicht angezweifelt werden soll. Außerdem läßt sich die Formulierung "abweichend" auch allein aus § 145 Abs. 2 Nr. 1-4 AO erklären, da es für die dort genannten Steueransprüche zwar auch auf das Entstehen ankommt, die Verjährungsfrist aus besonderen Gründen aber erst zu einem späteren Zeitpunkt, also abweichend von § 145 Abs. 1 AO entsteht.

Aufgrund dieser Überlegungen wäre es besser, wenn der Rückforderungsanspruch de lege ferenda als selbständiger Absatz 3 in § 145 AO eingegliedert würde, so daß er lediglich eine Klarstellung des Absatz 1 und keine Abweichung brächte. Da aber nur ein existenter Anspruch verjähren kann, muß auch de lege lata davon ausgegangen werden, daß trotz der ungeschickten Formulierung des § 145 Abs. 2 AO die Entstehung des Rückforderungsanspruchs mit dem Zeitpunkt der Überzahlung zusammenfällt. Dieses zeigt, wie nachgewiesen wurde, ebenfalls die grammatische Auslegung der §§ 151, 152 Abs. 2 AO.

5. § 19 Abs. 6 Berlin FG

Daß der Gesetzgeber auch auf dem Steuerrecht lediglich kraft besonderer Zuweisung verbundenem Gebiete die Entstehung des Rückforderungsanspruchs

von dessen Geltendmachung trennt, zeigt schließlich § 19 Abs. 6 BerlinFG¹⁾.

Danach entsteht der Anspruch auf Rückzahlung der Investitionszulage

- "1. wenn die Voraussetzungen für die Gewährung nicht oder nur zum Teil vorgelegen haben, mit der Auszahlung der Investitionszulage;
2. ... mit dem Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb (der Betriebsstätte) in Berlin (West)."

Desgleichen läßt § 29 Abs. 2 BerlinFG den "Rückforderungsanspruch ... mit der Auszahlung der Zulage" entstehen. Auch dort hängt seine Entstehung also nicht von der Berichtigung der vorausgegangenen begünstigenden Vergütung ab.

6. Ergebnis

Deshalb ist die RFH - bzw. BFH-Rechtsprechung zu dieser Streitfrage - die zitierten Urteile ergingen vor der Änderung des § 145 AO durch das AOÄG v. 15.9.1965 - nur aufgrund des damals geltenden Rechts verständlich. Sie kennzeichnen die Tendenz der Gerichte, den Verjährungsbeginn möglichst weit hinauszuschieben²⁾. Sie knüpften aber immer, was unbedingt zu beachten ist, den Verjährungsbeginn an die Entstehung des Anspruchs, so daß

-
- 1) Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft - BerlinFG - i. d. F. vom 29.10.1970, BGBl. I S. 1482. Es handelt sich dabei zwar um kein reines Steuergesetz, § 29 Abs. 1 BerlinFG erklärt aber die Vorschriften des Ersten und Zweiten Teils der RAO und des StAnpG, also auch § 145 AO für entsprechend anwendbar.
 - 2) Hing der Rückforderungsanspruch von der Berichtigungsverfügung oder der Feststellung ihrer Voraussetzungen ab, so konnte er praktisch überhaupt nicht verjähren, da der Berichtigung keine zeitlichen Grenzen gesetzt waren. Dagegen haben sich mit Recht Tipke, StuW 1960 Sp. 758 ff. und Hartz, StbJb 1955/56 S. 110 gewandt, weil auf diese Weise das Risiko unrichtiger Vergütungen und Erstattungen einseitig zulasten des Steuerpflichtigen ging. Siehe auch Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 143-149 Anm. 1

sich keine Entscheidung findet, in der ein nicht entstandener Rückforderungsanspruch verjährt wäre.

Da jedoch nach heutigem Recht die Verjährung der Rückforderung mit der Überzahlung einsetzt, kann sich die Gegenmeinung seit Änderung des § 145 AO nicht mehr ohne weiteres auf die RFH- und BFH-Urteile berufen, da diese keineswegs von der Verjährung eines noch nicht entstandenen Rückforderungsanspruchs ausgingen.

Somit bleibt festzustellen: Gemäß § 3 Abs. 3 StAnpG sind Abs. 1 und 2 dieser Vorschrift sinngemäß auf den Rückforderungsanspruch anzuwenden. Folglich entsteht der Anspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Zahlungspflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 StAnpG). Entscheidendes Kriterium hierfür ist aber - nach zivilrechtlicher Diktion - die ungerechtfertigte Bereicherung, das heißt die Zahlung nicht geschuldeter Erstattung oder Vergütung, welcher der spätere Wegfall des rechtlichen Grundes gleichsteht. Auf die Entstehung des Rückforderungsanspruchs ist es ohne Einfluß, ob und wann er festgesetzt wird und wann er zu entrichten ist (§ 3 Abs. 2 StAnpG). Dieser Anspruch wird erst mit der Bekanntgabe des Berichtigungs- oder des die Berichtigung implizierenden Rückforderungsbescheides fällig.

E. SCHULDNER DES RÜCKFORDERUNGSANSPRUCHS

I. Allgemeines

Schuldner des Rückforderungsanspruchs ist im Regelfall der Erstattungs- oder Vergütungsempfänger, also zwar nicht immer der eigentliche Steuerpflichtige (Steuerzahler und Vergütungsberechtigter brauchen nicht unbedingt identisch zu sein, siehe Vorsteuerabzug), Grundsatz ist aber, daß der Staat denjenigen in Anspruch nehmen muß, der auf seine Kosten bereichert worden ist. Das kann auch ein am Erstattungs- bzw. Vergütungsverfahren unbeteiligter Dritter sein, dem das Finanzamt versehentlich anstelle des wahren Berechtigten den fraglichen Betrag ausgezahlt hat¹⁾.

Da die Abgabenordnung den Rückforderungsanspruch - wenn auch nur formell - dem Steueranspruch gleichsetzt (§§ 229 Nr. 7 und 144 Abs. 2 AO), gelten für ihn auch direkt oder analog dieselben Vorschriften. Dieses Ergebnis ist trotz unterschiedlicher Begründungen völlig unstrittig²⁾. Es kommen beispielsweise die Vorschriften über Stundung (§ 127 AO), Niederschlagung (§ 130 AO), Erlaß (§ 131 AO), vorläufige Festsetzung (§ 100 AO), Gesamtrechtsnachfolge (§ 8 StAnpG) und auch über die Haftung (§§ 130 ff. AO) zur Anwendung.

II. Haftende

Insbesondere § 109 Abs. 1 und § 112 AO regeln Fälle der Haftung für die

1) Vgl. FG Hamburg v. 25.9.1963, EFG 1964, 294

2) v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15 a.E.; Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 15 und 18. Die Meinung, nach welcher der Rückforderungsanspruch mit dem Steueranspruch identisch ist, gelangt zwangsläufig zu diesem Ergebnis und kommt ohne Analogie aus (siehe z.B. BFH V 1/59 S v. 22.12.1960, Bd. 72, 542(543))

Rückforderung von Erstattungen oder Vergütungen¹⁾.

Dabei ist jedoch eine Ausnahme zu berücksichtigen:

der lediglich für den ursprünglichen Steueranspruch Haftende hat gleichermaßen wie der Bürge nur solange für die Steuerschuld einzustehen, bis diese beglichen worden ist. Denn mit ihrer Tilgung entfallen jene Verpflichtungen endgültig und können nicht wieder aufleben. Dasselbe gilt für die nach § 132 Abs. 1 Ziff. 12 AO zulässige Sicherungshypothek, die sich allerdings beim Erlöschen der Steuerforderung kraft Gesetzes in eine Eigentümerhypothek bzw. eine Eigentümergrundsschuld umwandelt, §§ 1163 Abs. 1, 1177 Abs. 1 BGB²⁾.

III. Zedent und Zessionar

Schuldner des Rückforderungsanspruchs ist ferner im Falle der Abtretung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs (§ 159 AO) grundsätzlich der Zessionar, sofern er den Betrag tatsächlich erhalten hat³⁾. Nur er ist bereichert und allein er kann als neuer Gläubiger anstelle des alten die Rückzahlung beantragen. Zudem ist er zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugt⁴⁾, da ihm die Rechte des eigentlichen Erstattungs- bzw. Vergütungsberechtigten übertragen worden sind.

-
- 1) Vgl. zu § 109 AO FG Hamburg v. 27.6.1962, EFG 1963, 189; mißverständlich dagegen Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 18, die den Rückforderungsanspruch auf das Verhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner beschränken wollen, in der Kommentierung zu § 109 AO Anm. 4 jedoch eigens den Rückforderungsanspruch erwähnen.
 - 2) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 18; Kruse nimmt dort allerdings fälscherweise an, daß die Sicherungshypothek erlischt. Das ist nicht der Fall, wie sich aus den zitierten Vorschriften ergibt.
 - 3) Tipke-Kruse, AO, § 159 Anm. 3; a.A.: BFH V 302/60 v. 20.3.1964, HFR 1964, 462
 - 4) RFH II A 151 v. 8.5.1928, StuW 1928 Nr. 474; Becker, RAO, § 136 Anm. 2; Riewald in B-R-K., § 159 Anm. 4; Tipke-Kruse, AO, § 159 Anm. 3

Die Übertragbarkeit der Rechtsstellung, die der Gläubiger eines Erstattungsanspruchs hat, ist allerdings nur für den Bereich des Steuererhebungsverfahrens unstreitig. Nach herrschender Meinung¹⁾ können hingegen die das Steuerfestsetzungsverfahren betreffenden Rechte nicht Gegenstand des Rechtsverkehrs sein. Nur der Steuerpflichtige dürfe die Berichtigung der Steuerfestsetzung verlangen. Erst dann könne der Erstattungsanspruch, der mit der Berichtigung entstehe, abgetreten und seitens des Zessionars geltend gemacht werden. Das BFH-Urteil VI 92/60 U²⁾ darf aber nicht dahingehend interpretiert werden, daß auch gegen den Rückforderungsanspruch nur der Steuerpflichtige Einspruch einzulegen befugt sei, sofern es auch dabei um die Berichtigung als einem Teil des Festsetzungsverfahrens geht³⁾. Denn das zitierte Urteil betrifft nur die Frage, wann der Erstattungsanspruch frühestens abtretbar ist und welche Rechte dieser Anspruch umfaßt. Da die Berichtigung - nach Ansicht des BFH - Voraussetzung der Entstehung des Erstattungsanspruchs ist, kann dieser auch erst danach entstehen und folglich auch nicht das Recht auf Berichtigung, sondern nur auf Geltendmachung beinhalten.

Um dieses Problem geht es beim Rückforderungsanspruch jedoch gar nicht. Hier ist der Erstattungsanspruch bereits unstreitig abgetreten worden. Es geht also weder um das Recht auf die Berichtigung noch um die vom Ent-

1) RFH IV a A 85/21 v. 25.1.1922, Bd. 8, 157(160); BFH VI 92/60 U v. 19.12.1960, BStBl. III 1961, 170; Riewald in B-R-K., § 159 Anm. 5 unter Bezug auf die vorgenannten Urteile; ferner v. Wallis in H-H-Sp., § 159 Anm. 6; a. A.: Tipke-Kruse, AO, § 159 Anm. 3

2) BFH VI 92/60 U aaO.

3) Denkbar ist die Berichtigung der Erstattungsverfügung wegen Fehler im Erhebungsverfahren (z. B. versehentlich zu hohe Rückzahlung, obwohl die Steuerfestsetzung richtig war), wogegen die h. M. dem Zessionar Rechtsbehelfe zubilligt (siehe Riewald in B-R-K., § 159 Anm. 4), möglich ist aber auch eine das Festsetzungsverfahren betreffende Berichtigung, wenn die Steuer falsch festgesetzt wurde und deshalb eine zu hohe oder überhaupt nicht geschuldete Erstattung ausgezahlt worden ist.

stehungszeitpunkt des Erstattungsanspruchs abhängige Abtretbarkeit, sondern um die Frage, ob dem Empfänger der Einspruch gegen die Berichtigung und die daraus resultierende Rückforderung zusteht. Das läßt sich mit der im genannten BFH-Urteil gegebenen Begründung nicht verneinen.

Deshalb bringt der BFH¹⁾ zum Rückforderungsrecht auch ein anderes Argument vor. Er hat entschieden, zu Unrecht an einen Zessionar erstattete Umsatzsteuer könne nicht von diesem, sondern nur von dem Zedenten, also dem eigentlichen Steuerpflichtigen zurückgefordert werden, weil der Rückforderungsanspruch als umgekehrter Erstattungsanspruch der erneuten Steuerforderung gleichkomme und folglich wie diese auf das Rechtsverhältnis zwischen dem die Steuerhoheit innehabenden Steuergläubiger und dem Steuerpflichtigen beschränkt sei. Er könne sich nur gegen denjenigen richten, gegen den sich auch der Steueranspruch gerichtet habe.

Der BFH bewegt sich mit der zitierten Entscheidung konsequent auf der Linie jener Urteile, die den Rückforderungsanspruch mit dem Steueranspruch identifizieren. Daß diese Ansicht die wahre Rechtsnatur des Rückforderungsanspruchs verkennt, wurde hier bereits ausführlich dargelegt (S. 14 ff.): er ist ein selbständiger Anspruch eigener Art, abgeleitet aus dem allgemeinen auch dem Steuerrecht immanenten öffentlich-rechtlichen Erstattungsprinzip.

Also kann auch kein Steuerschuldverhältnis den Rückforderungsanspruch begrenzen, sondern er ist - da er den Bereicherungsausgleich bewirken soll - immer gegen denjenigen zu richten, der tatsächlich auf Kosten und durch Leistung des Staates ohne rechtlichen Grund, das heißt ohne materiellen Erstattungs- bzw. Vergütungsanspruch bereichert worden ist. Das aber ist im Falle der Abtretung der Zessionar und nicht der Zedent²⁾. Dabei ist

1) BFH V 302/60 v. 20.3.1964, HFR 1964, 462

2) Im Ergebnis gleicher Ansicht: Tipke-Kruse, AO, § 159 Anm. 3 a.E., siehe aber auch Vor §§ 150-159 Anm. 18, wo Kruse sich selbst widersprechend der BFH-Ansicht folgt.

die Wirksamkeit des rechtlichen Vorgangs ohne Bedeutung - die Abtretung eines zu Unrecht geltend gemachten und somit nicht existenten Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs muß zwangsläufig immer unwirksam sein, und der gutgläubige Erwerb ist im öffentlichen Recht nicht möglich¹⁾ - denn entscheidend ist ausschließlich die faktische Vermögensverschiebung zugunsten des Zessionars und die Absicht des Finanzamts, an ihn als Anspruchsinhaber zu leisten. Dieser muß folglich Schuldner des Rückforderungsanspruchs sein, so daß er als solcher auch einspruchsberechtigt ist.

Die Richtigkeit dieser Ansicht bestätigt auch folgende Überlegung: hat der Steuerpflichtige einen (was ihm unbekannt war) nicht existenten, das heißt einen ihm nicht zustehenden Erstattungsanspruch an einen Dritten "abgetreten", wurde an diesen auch tatsächlich ein entsprechender Betrag vom Finanzamt erstattet und wurde sodann nach erfolgter Abtretung die Erstattung vom Zedenten zurückgefordert, so hätte dieser zivilrechtlich nicht einmal einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung gegen den Zessionar, weil dieser etwas durch Leistung und auf Kosten des Staates und nicht des Zedenten zu Unrecht erlangt hat. Denn das Finanzamt hat nicht auf eine Forderung des eigentlichen Erstattungsberechtigten, also für diesen an den Dritten geleistet, sondern es wollte aus eigener Verpflichtung an den Zessionar, das heißt an den vermeintlich neuen Anspruchsinhaber leisten.

Da unter Leistung i. S. d. zivilen Bereicherungsrechts jede zweckgerichtete Zuwendung zu verstehen ist, durch die bewußt eine Vermögensverschiebung

1) BFH V 302/60 aaO.; in dem dort entschiedenen Fall hat der Steuerpflichtige einen von ihm geltend gemachten Erstattungsanspruch, der aber nicht ihm, sondern dem Haftungsschuldner zustand, an einen Dritten abgetreten. Diese Zession mußte unwirksam sein, da der Steuerpflichtige nicht Inhaber des Anspruchs war und folglich ein nicht existenter Anspruch abgetreten worden war.

vorgenommen wird, und da es für die Leistungskondition mithin entscheidend auf die bewußte und gewollte Vermögensvermehrung beim Leistungsempfänger ankommt¹⁾, kann es im Falle der Zession keine Leistung vom Finanzamt an den ursprünglichen Erstattungsberechtigten, sondern nur an den scheinbar neuen Gläubiger geben.

Außerdem besteht zwischen letzterem und dem Zedenten kein Leistungsverhältnis. Die Leistung im Sinne des § 812 ff. BGB kann zwar auch die Abtretung einer Forderung sein, im oben genannten Beispiel ist aber gerade diese Zession mangels eines existenten Erstattungsanspruchs unwirksam, so daß keine Vermögensverschiebung bewirkt worden ist. Der Zessionar hat also in Wirklichkeit nichts vom Zedenten erhalten, er hat weder einen kondizierbaren Erstattungsanspruch noch den entsprechenden Erstattungsbeitrag von ihm erlangt. Die Vermögensverschiebung hat deshalb nur zwischen Zessionar und Finanzamt unmittelbar auf dessen Kosten stattgefunden. Folglich muß auch hier die Bereicherung ausgeglichen werden, so daß der ursprüngliche Erstattungsberechtigte - selbst wenn er aus steuerrechtlichen Gründen Schuldner des Rückforderungsanspruchs wäre - keine zivilrechtliche Möglichkeit hätte, den aufgrund der Abtretung an den neuen Gläubiger erstatteten Betrag zu kondizieren.

Das wäre jedoch unbillig. Denn auf diese Weise würde gegebenenfalls derjenige Zessionar bereichert, demgegenüber der Zedent gar keine Verbindlichkeit zu erfüllen hatte. Andererseits müßte der Zedent eine Erstattung zurückzahlen, die ihm überhaupt nicht zugute gekommen ist. Auch daran zeigt sich, daß die Ansicht des BFH zu diesem Problem unhaltbar ist.

1) BGHZ 40, 272(277); Esser, Schuldrecht II, § 101 I 2; Palandt, 32. Aufl. 1973, BGB, § 812 Anm. 2a

Schuldner der Rückforderung ist deshalb im Falle der Abtretung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs immer der tatsächlich bereicherte Zessionar, denn er ist an die Stelle des Zedenten getreten.

IV. Gemeinschuldner im Konkurs

Das Wesen des Rückforderungsanspruchs, seine Entstehung und seine Fälligkeit gewinnen im Konkurs besondere praktische Bedeutung. Denn nach § 3 Abs. 1 KO sind nur diejenigen Forderungen Konkursforderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens begründet, das heißt entstanden waren¹⁾.

Das Konkursvorrecht gemäß § 61 Nr. 2 KO genießen hingegen nur diejenigen Steuern und steuerartigen Abgaben²⁾, welche außerdem im letzten Jahr vor Konkurseröffnung fällig geworden sind oder nach § 65 KO als fällig gelten.

Da der Rückforderungsanspruch nach der hier vertretenen Meinung bereits im Zeitpunkt der Überzahlung entsteht, kann ihn das Finanzamt - sofern die Vergütung oder Erstattung vor Konkurseröffnung erfolgte - als Konkursforderung anmelden. Schließt man sich jedoch der Gegenmeinung³⁾ an, die den Anspruch erst mit Berichtigung der begünstigenden Verfügung oder mit Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit entstehen läßt, so liegt allein aufgrund der Überzahlung noch keine Konkursforderung vor. Die Forderung würde zwar durch die Berichtigung noch begründet werden, dürfte aber nicht mehr geltend gemacht werden. An diesen unbilligen Konsequenzen zeigt sich, daß die Gegenmeinung nicht nur aufgrund dogmatischer, sondern auch aufgrund

1) Böhle-Stamschräder, KO, § 3 Anm. 4

2) Böhle-Stamschräder, KO, § 61 Anm. 5a unter Hinweis auf RGZ 131,139; 156,371; BGHZ 10,312 ff.

3) Siehe S. 76 f. und die dortigen Nachweise

pragmatischer Bedenken abzulehnen ist.

Problematisch sind indes die Fälle des § 17 Abs. 2 UStG 1967. Nach dieser Vorschrift kann die (durch Verrechnung oder Auszahlung) vergütete Vorsteuer vom Abzugsberechtigten durch das Finanzamt zurückgefordert werden, wenn das vereinbarte Entgelt für die betreffende steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist und der umsatzsteuerpflichtige Lieferant seine Umsatzsteuerschuld berichtigt bzw. sich einen bereits gezahlten Betrag erstatten läßt. Anknüpfungspunkt für die Rückforderung ist also auch hier wieder die Bereicherungslage: in dem Augenblick, in dem feststeht, daß der Vorsteuerabzugsberechtigte die Vorsteuer nicht einmal wirtschaftlich trägt und wegen Zahlungsunfähigkeit auch in Zukunft nicht tragen wird, ist er zu Unrecht bereichert und hat diesen Vermögensvorteil an den Fiskus herauszugeben.

Nur bereitet die Tatsache, daß der Gesetzgeber die Uneinbringlichkeit der Forderung nicht näher erklärt hat, Schwierigkeiten. Denn bei restriktiver Auslegung dieser Vorschrift könnte man annehmen, daß sich die Uneinbringlichkeit, die also notwendige Voraussetzung der Entstehung des Rückforderungsanspruchs ist, endgültig erst im Laufe des Konkursverfahrens herausstellt. Bei solcher Interpretation des Wortlauts müßte der Rückforderungsanspruch nach § 17 Abs. 2 UStG 1967 als Konkursforderung ausscheiden, da sie erst nach Konkurseröffnung entstanden wäre, § 3 Abs. 1 KO aber auf die Entstehung vor Eröffnung des Verfahrens abstellt.

Man darf aber in Übereinstimmung mit der Verwaltung¹⁾ den Begriff "unein-

1) Siehe die Verwaltungsanweisungen: OFD Berlin v. 24.2.1969, St 441 - S 7333 - 1/69, UStR 1970,123; OFD Saarbrücken v. 10.7.1969 S 7333 - 3 - St 32 sowie OFD Karlsruhe v. 17.2.1969 S 7330 - St 513; vgl. ferner das Ergebnis der Norddeutschen Umsatzsteuer-Gruppenleiterbesprechung v. 26. - 28.11.68 - S 7330, Forst-Treptow, Umsatzsteuer-Handausgabe 1972, § 17 Nr. 30; Hartmann-Metzenmacher, UStG, E § 17 Anm. 19; Wunderlich, UStR 1968, 261 f. und ausführlich Fichtelmann, UStR 1970, 276 ff.

bringlich" weit auslegen und die Forderung schon dann als nicht mehr realisierbar ansehen, wenn der Schuldner Konkursantrag gestellt hat. Die Finanzämter - Rechtsprechung liegt zu dem Problem noch nicht vor - lassen die Rückforderung bereits in diesem Zeitpunkt entstehen, weil der Anspruch dem Grunde nach schon bei Antragstellung begründet gewesen sei, so daß er zu den Konkursforderungen nach § 3 Abs. 1 KO gehöre. Allerdings sei diese Forderung in Höhe des rückzahlbaren Vorsteuerbetrags gemäß § 67 KO nur unter der aufschiebenden Bedingung des endgültigen Ausfalls der mit Umsatzsteuer belasteten Konkursforderung des Lieferanten anzumelden¹⁾. Denn der Höhe nach sei sie unbestimmt und hänge vom Umfang der Berichtigung des Konkursgläubigers, also von der Konkursquote oder von der Befriedigung aus Ab- und Aussonderungsrechten ab.

Dieser Ansicht ist im Ergebnis beizupflichten. Sie ist nicht nur aus rechtlichen, sondern auch aus fiskalischen Erwägungen die einzig vertretbare. Wollte man nämlich den Rückforderungsanspruch aus § 17 Abs. 2 UStG 1967 nicht als Konkursforderung anerkennen, so wäre diese Norm praktisch überflüssig, weil sie gerade in dem Fall, für den sie geschaffen worden ist, niemals einen realisierbaren Rückforderungsanspruch begründen könnte. Diese Konsequenzen kann der Gesetzgeber nicht vorausgesehen und vor allem nicht beabsichtigt haben.

Die Auffassung der Verwaltung steht dem Ergebnis nach auch in Einklang mit den vorstehenden Ausführungen. Denn die hier vertretene These, daß der Rückforderungsanspruch bereits mit der Auszahlung nicht geschuldeter Erstattung oder Vergütung bzw. mit Wegfall ihres Rechtsgrundes entsteht, bestätigt das Wesen der Rückforderung nach § 17 Abs. 2 UStG 1967 als Konkursforderung.

1) Verwaltungsanweisung der OFD Berlin v. 24.2.69 aaO.

Der Anspruch ist zwar speziell für das Umsatzsteuerrecht geregelt, stellt aber trotzdem nur einen Beispielsfall des allgemeinen Rückforderungsanspruchs dar, so daß auch für ihn dessen Grundsätze gelten. Deshalb entsteht der Anspruch auf Rückforderung abgezogener Vorsteuer nicht erst bei Konkurseröffnung, sondern schon im Zeitpunkt der ungerechtfertigten Bereicherung des Abzugsberechtigten, das heißt in dem Augenblick, in welchem die Uneinbringlichkeit der Forderung objektiv feststeht und die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung¹⁾ als sachliche Voraussetzung der Konkurseröffnung (§ 102 Abs. 1 KO) vorliegt.

Maßgeblicher Anknüpfungspunkt ist also der auf Tatsachen beruhende Konkursgrund, der unabhängig von der Konkurseröffnung schon lange Zeit vorher gegeben sein kann. Er wird in der Regel auch bereits vor dem Konkursantrag bestanden haben (nur im Idealfall wird der spätere Gemeinschuldner sogleich bei Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung den gebotenen Antrag stellen), weshalb man auch hiervon die Entstehung des Rückforderungsanspruchs nicht abhängig machen kann. Insofern bedarf die Ansicht der Finanzverwaltung einer Korrektur; der Konkursantrag hat nämlich auf die Entstehung des Anspruchs keinen Einfluß, ausschlaggebend sind allein die tatsächlichen Verhältnisse. Ergeben diese objektiv die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer aufgrund der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung desjenigen, der die Vorsteuer abgezogen hat (Vergütungsempfänger), so entsteht der Rückforderungsanspruch unabhängig sowohl vom Konkursantrag als auch von der Eröffnung des Verfahrens mit Eintritt der tatsächlichen Voraussetzungen, wobei sich die Höhe danach bemißt, inwieweit die Konkursmasse zur Befriedigung der mit Umsatzsteuer belasteten Konkursforderung des Lieferanten ausreicht.

1) Böhle-Stamschräder, KO, § 102 Anm. 1

Der Konkursantrag kann hingegen nur als Indiz für die Zahlungsunfähigkeit und somit für das Bestehen eines Rückforderungsanspruchs gewertet werden. Entscheidend sind vielmehr die tatsächlichen Verhältnisse, denn trotz des Konkursantrags kann sich die Zahlungsfähigkeit des Vorsteuerabzugsberechtigten herausstellen. Dem Grunde nach entstanden – und zwar weder auflösend noch aufschiebend bedingt – ist er aber bereits vor der formellen Einleitung des Konkursverfahrens. Es gilt lediglich die Besonderheit, daß die – objektiv vorhandene – Forderung erst im Laufe des Verfahrens konkretisiert werden kann, weil das Finanzamt erst jetzt die dazu erforderlichen Kenntnisse bekommt.

Solche nicht bezifferten Forderungen, die also bei Konkurseröffnung nur dem Grunde nach, nicht aber auch der Höhe nach feststehen, müssen gemäß § 69 KO im Schätzungswege geltend gemacht werden¹⁾. Weil das wegen der Unbestimmtheit der zu erwartenden Befriedigung kaum möglich sein wird, ist die Rückforderung, wie es der Praxis der Finanzämter entspricht²⁾, zunächst in voller Höhe anzumelden. Die Bestimmung des endgültigen Betrags bleibt dann dem Konkursverfahren selbst vorbehalten.

Wenn der Rückforderungsanspruch folglich auch als Konkursforderung geltend gemacht werden kann, so ist er doch nicht vorzugsweise zu befriedigen³⁾. Denn das Abgabenvorrecht des § 61 Nr. 2 KO gilt eben nur für Steuern oder steuerartige Abgaben⁴⁾, zu denen der Rückforderungsanspruch als Anspruch eigener Art aber gerade nicht zählt. Und selbst dann, wenn man der aus den dargelegten Gründen abzulehnenden Gegenmeinung folgend ihn als wieder-aufgelebten oder erneuten Steueranspruch ansieht⁵⁾, müßte man in bestimm-

1) RGZ 87, 82(85); Böhle-Stamschräder, KO, § 69 Anm. 3a

2) Fichtelmann, UStR 1970, 276(277 I. Sp.)

3) a. A.: die auf S. 92 Fußn. 1 Genannten

4) Siehe Fußnote 2 auf S. 91

5) Siehe S. 14 f.

ten Fällen zu demselben Ergebnis kommen.

Denn § 61 Nr. 2 KO setzt neben der Entstehung die Fälligkeit der Forderung vor Konkurseröffnung voraus. Fällig wird der Rückforderungsanspruch aber erst mit der Bekanntgabe des Rückforderungsbescheides¹⁾, zumal die Berichtigung einer begünstigenden Verfügung notwendige Voraussetzung der Geltendmachung ist. Das Abgabenvorrecht hinge also im Einzelfall vom Zeitpunkt jenes Bescheides ab, so daß der allgemeine nicht kodifizierte Rückforderungsanspruch je nach Geltendmachung bevorrechtigte oder einfache Konkursforderung wäre.

Der ausdrücklich geregelte Rückforderungsanspruch gemäß § 17 Abs. 2 UStG wäre hingegen auch dann, wenn man ihn mit der überwiegenden Meinung als Steueranspruch qualifiziert, entgegen der Auffassung der Verwaltung in keinem Falle bevorrechtigt. Denn der Anspruch hängt zwar nicht in seiner Entstehung, aber doch hinsichtlich seiner Fälligkeit vom Ausgang des Konkursverfahrens ab, da sich erst in dessen Verlauf herausstellt, inwieweit die Forderung für die umsatzsteuerpflichtige Lieferung befriedigt und wieviel Vorsteuer infolgedessen zurückgefordert werden kann.

Erst zu dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt die genaue Höhe der zuviel abgezogenen Vorsteuer kennt, kann es den entsprechenden Betrag einziehen, denn logischerweise kann nur eine hinreichend bestimmte Forderung fällig sein. Da sie sich aber erst nach Konkurseröffnung konkretisieren läßt, während § 61 Nr. 2 KO hingegen Fälligkeit im letzten Jahr vor Eröffnung des Verfahrens voraussetzt, kommt das Konkursvorrecht für den Rückforderungsanspruch nach § 17 Abs. 2 UStG selbst dann nicht in Betracht, wenn man ihn als Abgabenanspruch ansieht.

1) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 16 u. 17

F. GELTENDMACHUNG DES RÜCKFORDERUNGSANSPRUCHS

I. Berichtigung des Erstattungs- bzw. Vergütungsbescheides nach § 94 oder § 96 AO ?

1. Das Problem

Das Finanzamt muß den Rückforderungsanspruch durch Bescheid geltend machen. Dessen Zulässigkeit ergibt sich aus § 229 Nr. 7 AO, der ausdrücklich solche Rückforderungsbescheide erwähnt und dem Steuerpflichtigen dagegen als Rechtsbehelf den Einspruch gewährt¹⁾. Folglich ist die im allgemeinen Verwaltungsrecht streitige Frage, ob das Bestehen eines materiellrechtlichen Rückforderungsanspruchs des Staates das Recht einschließt, diesen Anspruch im Wege des Verwaltungsaktes geltend zu machen und sich so einen vollstreckbaren Titel zu verschaffen²⁾, für den Bereich des Steuerrechts positiv geregelt.

Da der Rückforderungsbescheid zugleich - ausdrücklich oder stillschweigend - den Widerruf des zuvor erlassenen Erstattungs- bzw. Vergütungsbescheides enthält³⁾, richtet sich seine Durchsetzbarkeit nach den Voraussetzungen der einschlägigen Berichtigungsvorschriften.

Beginstigende Vergütungen, um die es sich hier handelt, fallen zwar grundsätzlich unter die Bestimmung des § 96 AO, Erstattungen und Vergütungen,

1) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 17

2) Bachof, JZ 1966, 60 m.w.Nachweisen: der Streit ist anlässlich der Rückforderung überzahlter Beamtenbezüge durch Verwaltungsakt entstanden.

3) Tipke-Kruse aaO.

auf die ein Rechtsanspruch besteht, sind aber kraft besonderer Zuweisung in § 94 Abs. 1 AO¹⁾ eben derselben Vorschrift zugeordnet. Diese gesetzliche Regelung hat, da nun Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, vom Wortlaut sowohl des § 94 Abs. 1 Ziff. 2 als auch des § 96 AO umfaßt werden²⁾, zu heftigem Meinungsstreit geführt, der bis heute nicht abgeschlossen ist³⁾. Auch der Rechtsprechung⁴⁾ ist es noch nicht gelungen, die damit zusammenhängenden Probleme befriedigend zu lösen. Insbesondere besteht Uneinigkeit darüber, welche Verfügungen unter § 94 Abs. 1 Ziff. 2 und welche unter § 96 AO fallen.

Da die erstgenannte Bestimmung in ihrer Bestandsgarantie weiter reicht⁵⁾ - Zurücknahme oder Änderung der Verfügung sind an den Antrag oder die Zustimmung des Steuerpflichtigen gebunden, während § 96 AO die Berichtigung auch unabhängig von dessen Willen zuläßt - ist es von erheblicher Bedeutung, welche der beiden Vorschriften jeweils zur Anwendung kommt.

2. Historischer Hintergrund

Der Streit über den Anwendungsbereich der §§ 94/96 AO hat seinen Grund in der Entstehungsgeschichte dieser Normen. § 76 AO 1919, der dem § 94 AO n. F. entspricht, betraf nämlich nur Steuerbescheide i. S. d. § § 211

1) § 94 Abs. 1 AO verweist auf die in § 229 AO genannten Verfügungen, zu denen auch "Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind" (§ 229 Nr. 7 AO) gehören.

2) Tipke, StuW 1960 Sp. 824; Tipke-Kruse, AO, § 96 Anm. 1; Mattern-Meßmer, AO, Tz. 483,515; Woerner, Zurücknahme, S. 31; v. Wallis in H-H-Sp., § 96 Anm. 6

3) v. Wallis in H-H-Sp., § 94 Anm. 4 ff.; Tipke-Kruse, AO, § 94 Anm. 1c

4) Vgl. Tipke, StuW 1960 Sp. 809 ff.

5) v. Wallis in H-H-Sp., § 94 Anm. 5

(= § 211 a. F.) und 212 (= § 220 a. F.) AO.

§ 78 AO 1919 (= § 96 n. F.) regelte hingegen allein begünstigende Verfügungen, so daß sich keine Überschneidung beider Anwendungsbereiche ergeben konnte¹⁾. § 78 AO a. F. sollte in bestimmten Fällen die freie Widerrufbarkeit des § 75 AO a. F. (§ 93 Abs. 1 AO n. F.) einschränken, weil der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen vor dem willkürlichen Entzug einmal gewährter Befugnisse oder Vergünstigungen schützen wollte²⁾. Dabei hatte man vor allem auch an die Anerkennung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen gedacht³⁾.

Die Abgabenordnung 1931⁴⁾ dehnte den Anwendungsbereich des § 76 AO a. F. (§ 94 Abs. 1 AO n. F.) dahingehend aus, daß die in den §§ 223, 223a AO a. F. (§ 229 AO n. F.) genannten Bescheide mit einbezogen wurden. Folglich fallen seitdem Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind (§ 229 Nr. 7 AO), bei reiner Wortauslegung sowohl unter § 94 Abs. 1 als auch unter § 96.

Angesichts der sich daraus ergebenden Schwierigkeiten - die betroffenen förmlichen Bescheide anderer Steuern als Zölle und Verbrauchssteuern sind nach dem Wortlaut des § 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO z.B. selbst dann nicht ohne Zustimmung oder gegen den Antrag des Steuerpflichtigen zurücknehmbar, wenn dieser sie durch unlautere Mittel wie Täuschung, Zwang oder Bestechung veranlaßt hat - ersuchte der RFH den RdF, weil die Materialien keinen Aufschluß über die Absicht des Gesetzgebers gaben⁵⁾, dem Verfahren

1) Becker, RAO, § 76 Anm. 1

2) Becker, RAO, § 78 Anm. 1

3) Begründung des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung, Drucksache der Nationalversammlung Nr. 759 S. 96 (in der 2. Ausgabe S. 110); siehe auch Becker, RAO, aaO.

4) AO vom 1.12.1930 (Teil III Kap. IV Art. 1 Ziff. 22a, RGBl. I 1930, 517(554), in Kraft getreten am 1.1.1931

5) Die Neufassung der AO 1931 erfolgte im Rahmen der "VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen" v. 1.12.30 aaO., einer Notverordnung nach Art. 48 II WeimVerf, die ohne nähere Begründung erging.

V z 79/38¹⁾ beizutreten. Er hat folgendermaßen Stellung genommen:

"Schon die AO 1919 enthielt im § 76 (dem jetzigen § 94) den Grundsatz, daß Steuerbescheide, die Zölle oder Verbrauchsteuern betreffen, zurückgenommen oder geändert werden können.

Bei Bescheiden, die über Erstattungsansprüche ergehen, und bei Bescheiden, durch die erstattete Beträge zurückgefordert werden, handelt es sich (ebenso wie bei Steuerbescheiden) um Entscheidungen über die Steuerschuld.

Demgemäß ist bei der Änderung, die der § 76 AO 1919 (§ 94 AO 1931) durch die VO v. 1.12.30 erfahren hat, zum Ausdruck gebracht worden, daß bei Zöllen und Verbrauchsteuern nicht nur Steuerbescheide, sondern auch Bescheide über Erstattungsansprüche und Bescheide, durch die erstattete Beträge zurückgefordert werden, zurückgenommen und geändert werden können. Diese Rechtslage ist dadurch herbeigeführt worden, daß in § 76 Abs. 1 AO 1919 (§ 94 Abs. 1 AO 1931) neben den Steuerbescheiden auch die Bescheide der in § 235 bezeichneten Art aufgeführt worden sind.

Die in der Anfechtungsentscheidung vertretene Auffassung, Bescheide über Erstattungsansprüche und Bescheide, durch die erstattete Steuern zurückgefordert werden, könnten nur unter den Voraussetzungen des § 96 AO 1931 zurückgenommen oder geändert werden, ist unrichtig. Diese in der Anfechtungsentscheidung vertretene Auffassung steht weder mit dem Wortlaut noch mit dem Sinn und Zweck des § 94 Abs. 1 AO 1931 in Einklang."

Trotz dieser Klarstellung sind die Meinungen zum Anwendungsbereich der §§ 94/96 AO bis heute kontrovers geblieben, weil der Gesetzestext nicht das zum Ausdruck bringt, was der Gesetzgeber beabsichtigt zu haben scheint.

1) Vgl. RFH V z 79/38 v. 13.10.1939, RStBl. 1939, 62=Bd. 47, 294 ff. (295)

3. Gegenwärtiger Stand der Meinungen

a) Rechtsprechung und herrschende Meinung

Nach der Rechtsprechung¹⁾ und der damit übereinstimmenden früher herrschenden Meinung²⁾ sind unter § 94 AO deklaratorische und unter § 96 AO konstitutive Bescheide einzuordnen, so daß beide Vorschriften nicht miteinander konkurrieren. Deklaratorischer Rechtsnatur seien nämlich alle diejenigen Bescheide, die aus Rechtsgründen zugelassen seien, die also auf einem konkreten Erstattungs- bzw. Vergütungsanspruch beruhen, ohne daß dem Finanzamt ein Ermessensspielraum gewährt wird. Als solche Anspruchsnormen kämen die §§ 151, 152 AO sowie die speziellen Regelungen der Einzelsteuergesetze³⁾ in Betracht: grundsätzlich müsse die Verwaltung einem entsprechenden Antrag stattgeben, der Bescheid regle nur das, was sich bereits aus dem Gesetz zwingend ergebe, er habe lediglich rechtsfeststellenden oder erklärenden Charakter.

Da solche Bescheide wegen der ausdrücklichen Bezugnahme auf § 229 Nr. 7 AO unter § 94 AO fielen, gelte § 96 AO für die konstitutiven, also für alle übrigen begünstigenden Bescheide, die rechtsbegründend wirken, indem sie nicht nur eine sich unmittelbar aus dem Gesetz ergebende Rechtsfolge feststellen, sondern sie selbst erst gewähren.

1) RFH V z 79/38 v. 13.10.1939, Bd. 47, 294; RFH IV aA 80/21 v. 9.11.1921, Bd. 7, 218, 220; RFH IV A 128/25 v. 8.7.1925, Bd. 17, 31(32 f.); RFH I A 191/35 v. 28.1.1936, RStBl. 1936, 147=Bd. 39, 56(57); RFH V z A 182/35 v. 27.8.1937, RStBl. 1937, 1050=Bd. 42, 92(94); BFH VII 24/58 U v. 25.10.1958, BStBl. III 1959, 18=Bd. 68, 49; BFH VI 228/59 S v. 6.5.1960, BStBl. III 1960, 296=Bd. 71, 126; BFH VII 11/60 U v. 12.10.1960, BStBl. III 1961, 9; BFH III 91/53 v. 11.8.1961, HFR 1962, 197; BFH VI 307/63 U v. 24.11.1965, BStBl. III 1966, 129; BFH VI R 68/66 v. 11.11.1966, BStBl. III 1967, 214=Bd. 87, 514; BFH III 46/64 v. 2.5.1969, BStBl. II 1969, 535=Bd. 96, 192

2) Giese-Plath, RAO, § 96 Anm. 1; Kühn-Kutter, AO, § 96 Anm. 2a; Berger, RAO, § 96 Anm. aa 1; Heyden, StuW 1957 Sp. 137(141 f.); vgl. ferner die bei Tipke, StuW 1960 Sp. 815 (Fußn. 16) Zitierten, die jedoch z.T. heute anderer Ansicht sind.

3) Siehe S. 6 Fußn. 2

nicht nur eine sich unmittelbar aus dem Gesetz ergebende Rechtsfolge feststellen, sondern sie selbst erst gewähren.

Ein Beispiel hierfür sei die Erstattung aus Billigkeitsgründen nach § 131 AO. Das Finanzamt könne erstatten, müsse es aber nicht; es habe lediglich die übrigen gesetzlichen Vorschriften zu beachten und das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß auszuüben.

b) Riewald

Nach Ansicht Riewalds¹⁾ fallen unter § 96 alle Bescheide des Veranlagungsverfahrens (Feststellungswirkung für die Steuerschuld) und unter § 96 AO solche des Erhebungsverfahrens. Zu den letzteren sollen jedoch ausnahmsweise entgegen dem Wortlaut des § 94 AO auch die sogenannten reinen Erstattungsansprüche (§ 229 Nr. 7 bzw. §§ 151, 152 Abs. 1 AO) gehören. Riewald begründet seine Ansicht lediglich mit der Vermutung, der Gesetzgeber habe diese Fälle sicher nicht im Auge gehabt und könne die sich aus der Anwendung des § 94 AO ergebenden Folgerungen auch gar nicht beabsichtigt haben.

c) Tipke, v. Wallis und Woerner

Andere²⁾ vertreten dagegen die Meinung, § 96 AO sei gegenüber dem § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO subsidiär, so daß der Anwendungsbereich des § 96 auf die von § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht betroffenen Bescheide beschränkt sei. Die-

1) Riewald in B-R-K., § 94 Anm. 3(2) und § 96 Anm. 1(4) und 2(3)

2) Tipke, StuW 1960 Sp. 809 (825); Tipke-Kruse, AO, § 96 Anm. 1; v. Wallis in H-H-Sp., § 96 Anm. 12; Woerner, Zurücknahme, S. 32

se von Tipke¹⁾ erstmals geäußerte Ansicht beruft sich im wesentlichen auf die oben bereits aufgezeigte Entstehungsgeschichte des § 94 AO. Ferner ließen Sinn, Zweck und Systematik der Vorschriften erkennen, daß § 96 AO nur aushilfsweise zur Anwendung kommen soll.

d) Spanner und Wendt

Spanner²⁾ und Wendt³⁾ plädieren beide - wenn auch mit unterschiedlicher Begründung - für die lückenlose Anwendung des § 96 AO auf Erstattungs- und Vergütungsbescheide, gleichviel, ob es sich um solche konstitutiver oder deklaratorischer Art handelt.

Dieses Ergebnis leitet Spanner ebenfalls aus Text und Systematik der §§ 94/96 AO ab. Danach ergebe sich aus der besonderen Aufzählung bestimmter Verfügungen in dem dem § 94 nachfolgenden § 96 AO, daß dieser lex specialis zu § 94 AO sei. Jene vom BFH im Urteil II 73/62 v. 11.5.1966⁴⁾ nur für den Erstattungs- oder Nichterhebungsbescheid (im folgenden nur: NE-Bescheid) gemäß § 17 GrErwStG vertretene Auffassung will Spanner allgemein auf alle Erstattungs- (und folglich wohl auch auf alle Vergütungs-) ansprüche ausdehnen. Für die Richtigkeit dieser Meinung spreche auch der aus dem Rechtsstaatsprinzip herzuleitende Grundsatz, daß begünstigenden Verwaltungsakten - sowohl konstitutiven als auch deklaratorischen - schlechthin eine höhere Bestandskraft zu eigen sei als belastenden Verwaltungsakten⁵⁾.

1) Tipke, aaO.

2) Spanner, StRK-Anmerkungen GrErwStG § 17 R. 18

3) Wendt, BB 1956, 655 f.

4) BStBl. III 1966, 491=StRK GrErwStG § 17 R. 18

5) Spanner aaO., S. 4

Wendt¹⁾ wirft der herrschenden Meinung ebenfalls vor, sie berufe sich zu Unrecht auf den Wortlaut des Gesetzes und mit dem pauschalen Hinweis auf Sinn und Zweck der Vorschriften sei auch nicht geholfen. Denn § 229 (§ 235 a. F.) AO beziehe sich nur auf solche Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die den Steuerpflichtigen benachteiligten. Das beweise die systematische Stellung des § 229 AO im Abschnitt über die Rechtsbehelfe. Diese seien nämlich nur dann zulässig, wenn der Betroffene durch die Verfügung beschwert sei. Das bedeute aber, daß die vom Gesetz gemeinten Erstattungs- und Vergütungsbescheide zumindest teilweise ablehnend, also belastenden Inhalts sein müßten. Solche Bescheide dürften - und darin sieht Wendt den Hauptanwendungsfall der §§ 94 i. V. m. 229 Nr. 7 AO - frei zugunsten des Antragstellers geändert werden. Dagegen fielen Erstattungs- und Vergütungsbescheide, soweit sie begünstigend wirken, mangels Beschwerde nicht unter § 229 Nr. 7 und folglich auch nicht unter § 94 Abs. 1 AO, so daß sie auch nur unter den engen Voraussetzungen des § 96 AO zurückgenommen oder eingeschränkt werden könnten.

Der Gesetzgeber habe dieser Ansicht auch durch die Formulierung des § 229 Nr. 7 AO Ausdruck verliehen: es sei dort wohlweislich nicht von "Erstattungsbescheiden" oder von "Bescheiden, durch die eine Erstattung festgesetzt wird", sondern von "Bescheiden über Erstattungs- und Vergütungsansprüche" die Rede.

Ferner soll nach Ansicht Wendts die voraussetzungslose Berichtigung der fraglichen Verfügungen nach § 94 AO dem Rechtsschutzsystem der Abgabensordnung zuwiderlaufen. Zoll- und Verbrauchssteuerbescheide seien nämlich nur deshalb frei widerrufbar, weil sie häufig von untergeordneten Stellen (Zollämtern oder Zollzweigstellen) mehr summarisch und rechnungsmäßig erlassen würden²⁾. Erstattungs- und Vergütungsbescheide ergingen dagegen

1) Wendt aaO. S. 656

2) Vgl. zur ratio legis Becker, RAO, § 76 Anm. 2

immer aufgrund genauer Prüfung und zumindest durch ein Finanz- oder Hauptzollamt (§ 150 AO). Folglich passe die Sonderregelung des § 94 Abs. 1 Nr. 1 AO nur auf belastende Bescheide (Steuerbescheide oder Rückforderungsbescheide), nicht aber auf Bescheide begünstigender Art.

e) Ausnahmen der herrschenden Meinung

aa) Lohnsteuererstattungen

Die Rechtsprechung sowie große Teile der Literatur vertreten ihre Meinung zu diesem Problem jedoch nicht in allen Fällen konsequent. So soll für Lohnsteuererstattungsbescheide eine Ausnahme gelten und § 96 AO zur Anwendung kommen¹⁾, obwohl es sich dabei gemäß § 150 Abs. 2 AO i.V.m. § 4 Abs. 6 JAV um einspruchsfähige Bescheide i.S.d. § 229 Nr. 7 AO handelt, die auch aus Rechtsgründen (§ 42 Abs. 1 EStG bzw. § 152 Abs. 2 Ziff. 1 AO) zugelassen sind.

Zur Begründung führt der BFH²⁾ an, Lohnsteuererstattungen seien konstitutive Verwaltungsakte und deshalb nach § 96 AO zu ändern. Das folge schon

1) BFH IV 69§55 U v. 12. 5. 1955, BStBl. III 1955, 213; BFH VI 69/55 U v. 17. 5. 1957, BStBl. III 1957, 252; BFH VI 228/59 S v. 6. 5. 1960, BStBl. III 1960, 296; BFH VI 307/63 U v. 24. 11. 1965, BStBl. 1966, 129; BFH VI 237/64 v. 9. 6. 1965, HFR 1965, 513; Kühn-Kutter, AO, § 96 Anm. 3b; Giese-Plath, RAO, § 96 Anm. 2; Nake, BB 1960, 400; Riewald in B-R-K., § 96 Anm. 2(3)=S. 256; Hippe, Änderung, S. 49, 50; Mattern-Meßmer, AO, § 96 Tz. 525
a.A.: Tipke-Kruse, AO, § 94 Anm. 7 und § 96 Anm. 7(y); Tipke, FR 1960, 596 und FR 1963, 90; v. Wallis in H-H-Sp., § 94 Anm. 13 (die anders lautenden Anmerkungen 17 u. 19 zu § 96 geben lediglich die Ansicht der Rechtsprechung wieder); FG Hannover v. 19. 7. 1963, EFG 1964, 37; wohl auch Berger, RAO, Abt. 00/68 und 00/73 sowie Barske, RAO, S. 113 f.

2) BFH VI 228/59 S v. 6. 5. 1960, BStBl. III 1960, 296

daraus, daß im Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren grundsätzlich nur Steuer erstattet, nicht aber nachgefordert werden dürfe. Schlechtestenfalls laute der Bescheid auf 0,- DM.

Ferner widerspreche es dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung, wenn die Eintragung eines steuerfreien Betrages auf der Lohnsteuerkarte nach § 96 AO berichtet werden könne, weil es sich um eine Bewilligung handele¹⁾, die Erstattung selbst aber nicht. Denn auf diese Weise sei der Erstattungsberechtigte schlechter gestellt als derjenige, der sich bei sonst gleicher Sachlage rechtzeitig einen zu hohen Freibetrag habe eintragen lassen.

bb) Nichterhebungs- bzw. Erstattungsbescheid gemäß § 17 GrErwStG

Eine weitere Ausnahme von der Anwendbarkeit des § 94 AO macht der BFH²⁾ für den NE-Bescheid gemäß § 17 GrErwStG, den er unter Hinweis auf das RFH-Urteil II A 121/30³⁾ nicht als Freistellungsbescheid, sondern als Verfü-

1) Vgl. BFH IV 69/55 U v. 12.5.1955, BStBl. III 1955, 213

2) BFH II 73/62 v. 11.5.1966, BStBl. III 1966, 491=Bd. 86,308; BFH II 41/64 v. 1.4.1969, Bd. 96,30=StRK GrErwStG § 17 R. 26; im Ergebnis gl. A.: Spanner in StRK-Anmerkungen, GrErwStG § 17 R. 18; Kühn-Kutter, AO, § 96 Anm. 3a;
a.A.: Tipke-Kruse, AO, § 96 Anm. 7 (denn der NE-Bescheid sei Freistellungsbescheid); v. Wallis in H-H-Sp., § 96 Anm. 12 bezeichnet die zitierte BFH-Entscheidung als "pragmatisch".

3) RFH II A 121/30 v. 25.3.1930, StRK AO § 78 R. 27=StuW II 1930 Sp. 643

gung i. S. d. § 96 AO ansieht, obwohl das Gesetz dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. Rückerwerb des Grundstücks) ausdrücklich einen Rechtsanspruch auf Nichterhebung oder Erstattung der Steuer gewährt. Das soll aber nach Ansicht des BFH nicht allein entscheidend sein¹⁾.

Der II. Senat begründet seinen Standpunkt vielmehr mit dem Hinweis darauf, daß solche Bescheide bei reiner Wortauslegung sowohl unter § 94 als auch unter § 96 AO fielen. Wenn aber das Gesetz somit selbst keine eindeutige Regelung treffe, so müsse auf die Entstehungsgeschichte, sowie auf Sinn und Zweck des § 17 GrErwStG zurückgegriffen werden. Danach könne aber, wie der RFH ausdrücklich entschieden habe, nur § 96 AO auf NE-Bescheide zur Anwendung kommen, zumal diese die Anerkennung enthielten, daß die an sich geschuldete Grunderwerbssteuer aus besonderen Gründen nicht erhoben bzw. erstattet werde. Gerade darin liege der die Ausnahme rechtfertigende Unterschied zu den Erstattungsansprüchen herkömmlicher Art: dort werde eine zu Unrecht gezahlte Steuer erstattet, während hier zunächst die Steuer zu Recht eingezogen oder festgesetzt worden sei.

cc) Vergütungen

Auch Umsatzsteuervergütungen aus Rechtsgründen (z. B. Ausfuhrhändlervergütungen nach § 4 UStG 1926 oder Vergütungen an Siedlungsunternehmen

1) Der BFH beruft sich im Urteil II 73/62 aaO. auf Meßmer, StuW 1957 Sp. 595 ff. (601), der darauf hinweist, daß der Rechtsanspruch auf einen VA kein geeignetes Qualifikationsmerkmal (deklaratorisch/konstitutiv) sein kann.

nach § 44 Abs. 1, 3 UStDB 1938¹⁾ hat die Rechtsprechung²⁾ trotz der Neuregelung des § 94 AO im Jahre 1931 weiterhin als Verfügungen i. S. d. § 96 AO angesehen (der freilich bei Ausfuhrhändlervergütungen durch die lex specialis § 72 UStDB 1938 (§ 76 UStDB 1951) bzw. später durch § 22 UStG 1964 verdrängt wurde), ohne diese Ansicht im einzelnen näher zu begründen und auf die Abgrenzung des § 94 von § 96 AO einzugehen.

Das Problem stellt sich heute nach Einführung des UStG 1967 (Mehrwertsteuergesetz) in dieser Form jedoch nicht mehr, weil die entsprechenden Vergütungen aufgrund des jetzt zugelassenen Vorsteuerabzugs überflüssig und deshalb gestrichen worden sind.³⁾ Allerdings darf dabei nicht übersehen werden, daß sich die Frage nach dem Anwendungsbereich der §§ 94, 96 AO lediglich verlagert hat. Denn der Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG 1967 ist nichts anderes als ein -verfahrensmäßig unselbständiger - Vergütungsanspruch⁴⁾.

dd) Wohnungsbauprämien

Schließlich sei noch hervorgehoben, daß der BFH auch Bescheide über die Gewährung einer Wohnungsbauprämie trotz ihrer deklaratorischen Natur (§§ 1-3 WoPG geben einen Rechtsanspruch) nach § 96 AO berichtigt⁵⁾. Zur

1) RStBl. 1939 S. 8

2) RFH IV A 92/32 v. 20.4.1933, Bd. 33, 206

RFH V 247/40 v. 8.1.1943, RStBl. 1943, 26; BFH V 83/56 S v. 11.7.1956, BStBl. III 1956, 259; BFH V 213/58 v. 15.12.1960, HFR 1961, 116; BFH V 136/60 v. 26.9.1963, StRK UStG § 16 R. 82; FG Nürnberg v. 25.2.1960, EFG 1960, 438(439); FG Düsseldorf v. 27.9.1957, EFG 1958, 190(191); sowie unter Hinweis auf die Rechtsprechung: Baier-Scheibner, DStZ 1951, 265(275); Plückebaum-Malitzky, UStG, 8. Aufl., Tz 3571; a.A.: v. Wallis in H-H-Sp., § 94 Anm. 15; Tipke-Kruse, AO, § 94 Anm. 8

3) Hartmann-Metzenmacher, UStG, § 15 Anm. 4

4) Weiß, BB 1968, 784 ff.; Kühn-Kutter, AO, § 158 Anm. 1; einschränkend: Tipke-Kruse, AO, § 222 Anm. 6 und Thiel, UStR 1968, 177 ff., die nur den Überschuß nach § 18 Abs. 2, 4 UStG 1967 als Vergütungsanspruch im Sinne des § 158 AO anerkennen wollen.

Auf die Rechtsnatur des Vorsteuerabzugs wird hier noch bei der Prüfung der Anwendbarkeit des § 222 AO auf Vergütungsbescheide einzugehen sein.

5) BFH VI 124/58 U v. 7.11.1958, BStBl. III 1959, 25=Bd. 68, 70

Begründung verweist der Gerichtshof wiederum auf das Gebot der Gleichbehandlung von Auszahlung der Prämie und Eintragung eines Steuerfreibetrages. Wenn letzterer, wie der IV. Senat im Urteil IV 69/55 U v. 12.5.1955¹⁾ entschieden habe, nur unter den Voraussetzungen des § 96 AO zu berichtigen sei, so könne für die Auszahlung des entsprechenden Betrages nichts anderes gelten.

f) Kritik und Stellungnahme

aa) Untaugliche Abgrenzungskriterien

Es hat sich also gezeigt, daß auch die herrschende Meinung nicht immer konsequent Bescheide deklaratorischer Natur dem § 94 AO und solche konstitutiver Art § 96 AO zuordnet. Denn es ist wohl unbestreitbar, daß es sich in allen vorgenannten Ausnahmefällen um Erstattungs- bzw. Vergütungsansprüche handelt, die aus (den erwähnten) Rechtsgründen zugelassen sind. Das konzidiert auch der BFH. Wenn er trotzdem jenen Verfügungen konstitutive Wirkung beimißt, so kann dieser Ansicht nicht beigespflichtet werden, da sie nicht überzeugend begründet worden ist.

Ein aufgrund des LStJA-Verfahrens ergangener Bescheid wird nämlich nicht allein deshalb konstitutiv, weil er nur positiv ausfallen und nicht zur Nachforderung von Steuern führen kann. Darin liegt lediglich eine verfahrensmäßige Besonderheit, die aber auf die Rechtsnatur der Erstattung keinerlei Einfluß hat. Diese ist nur eine sich unmittelbar aus dem Gesetz (§§ 42 Abs. 1 EStG bzw. § 152 Abs. 2 Ziff. 1 AO) ergebende Folge, sie begründet jedoch keinen Rechtsanspruch, wie z.B. der Billigkeitserlaß nach § 131 AO, sondern "deklariert" ihn, indem sie Bestehen und Umfang des gesetzlich fi-

1) BStBl. III 1955, 213

xierten Anspruchs - auf diesen kommt es allein entscheidend an - feststellt. Auch dann, wenn letztlich immer nur ein begünstigender oder zumindest kein belastender Bescheid erlassen werden darf, so ergibt er sich doch in jedem Falle zwingend aus einer konkreten Norm, ohne daß dem Finanzamt Ermessen eingeräumt wäre.

Auch dem Hinweis auf den gleichzubehandelnden Steuerfreibetrag kann nicht gefolgt werden. Denn auf den Freibetrag wegen höherer Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlicher Belastung besteht ebenfalls ein ausdrücklich normierter Rechtsanspruch (§§ 20 ff. LStDV), so daß er aus der Sicht der herrschenden Meinung ebenso deklaratorischer Natur sein müßte, gleichwohl aber als Bewilligung i. S. d. § 96 AO dieser Vorschrift zugeordnet wird¹⁾.

Folglich beruft sich der BFH hier wie auch bei der Wohnungsbauprämienrückforderung auf eine Verfügung, deren rechtliche Einordnung - nach den Abgrenzungskriterien der von ihm vertretenen herrschenden Meinung - bereits genauso inkonsequent ist.

Des weiteren ist in Bezug auf den NE-Bescheid gemäß § 17 GrErwStG nicht verständlich, weshalb es für die Berichtigung von Bedeutung sein soll, ob eine Steuer erstattet wird, weil sie von Anfang an zu Unrecht geleistet worden ist, oder ob sie zunächst zu Recht gezahlt wurde, und erst dann, weil der Rechtsgrund später wieder entfallen ist, erstattet wird.

Gewiß liegt hier ein Unterschied zu den "Erstattungsansprüchen herkömmlicher Art". Der BFH hat sich aber darauf beschränkt, diese Besonderheit zu betonen, ohne jedoch einen plausiblen Grund dafür zu nennen, warum gerade sie eine andere rechtliche Behandlung rechtfertigt. Dasselbe gilt für

1) BFH IV 69/55 U v. 12.5.1955, BStBl. III 1955, 213; BFH VI 62/55 U v. 17.5.1957, BStBl. III 1957, 252

den Hinweis auf das Erfordernis eines Antrags auf Erstattung gemäß § 17 GrErwStG.

Somit kann der Ansicht des BFH, was die Begründung anbetrifft, nicht zugestimmt werden. Denn in beiden Fällen zahlt der Staat einen Steuerbetrag zurück, auf den er unabhängig von der verschiedenen ratio legis der jeweiligen Bestimmungen (§ 17 GrErwStG bezweckt die Vermeidung unbilliger Härte¹⁾, während die §§ 151, 152 AO den Bereicherungsausgleich gewährleisten sollen²⁾ im Zeitpunkt der Erstattung - auf den es maßgeblich ankommt - keinen Anspruch hat. Demgegenüber ist die Frage, wann der Rechtsgrund entfallen ist oder seit wann er fehlt, unerheblich. Daraus lassen sich für die Anwendbarkeit der §§ 94, 96 AO also keine Folgerungen ableiten.

Von ausschlaggebender Bedeutung ist vielmehr, darauf hat Spanner³⁾ bereits hingewiesen, daß sowohl in den Fällen des § 17 GrErwStG als auch in denen der §§ 151, 152 AO ein Erstattungsanspruch besteht, über welchen es zu entscheiden gilt.

Man gelangt folglich zu dem Ergebnis, daß zwar Unterschiede zwischen den einzelnen Ansprüchen gegeben sind, die aber auf die Berichtigung jener Verfügungen keinen Einfluß haben können, und daß andererseits die überwiegenden Ähnlichkeiten beider Anspruchsgruppen für eine Berichtigung nach denselben Rechtsvorschriften sprechen.

Es erübrigt sich, auf die Frage näher einzugehen, ob die vom Standpunkt der Rechtsprechung ausnahmsweise Zuordnung unter § 96 AO gerechtfertigt ist; denn weder der RFH noch der BFH hat diese Ansicht durch Argumente belegt. Außerdem besteht bzw. bestand auch im Umsatzsteuerrecht

1) Begründung zum GrErwStG 1940, RStBl. 1940, 387 ff. (410)

2) v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 1

3) Spanner aaO. S. 2

auf Vergütungen unstreitig ein ausdrücklich geregelter Rechtsanspruch.

Angesichts solcher Inkonsequenz bleibt es fraglich, ob die von der herrschenden Meinung zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche der §§ 94/96 genannten Unterscheidungsmerkmale auch tatsächlich brauchbar sind. Ferner ist zu prüfen, ob man sich dabei zu Recht auf den Gesetzeswortlaut beruft.

Denn zu den § 96 AO aufgezählten Verfügungen gehören auch Anerkennungen, also unzweifelhaft deklaratorische Verfügungen¹⁾, deretwegen - wie schon Becker²⁾ hervorgehoben hat - diese Bestimmungen ursprünglich überhaupt erst geschaffen worden ist. § 78 AO 1919 (§ 96 AO n. F.) sollte nach dem Willen des Gesetzgebers nämlich insbesondere die Rücknahme von Entscheidungen über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, also Anerkennungen, regeln³⁾. Folglich sind die Abgrenzungskriterien der herrschenden Meinung gerade in den hier interessierenden Fällen der Rückforderung von Erstattungen und Vergütungen nicht zuverlässig und zwingen zu Ausnahmen, um sowohl dem Schutz des Steuerpflichtigen als auch dem öffentlichen Interesse gerecht werdende Ergebnisse zu erzielen. Daher kann dieser Ansicht insoweit nicht gefolgt werden.

Desgleichen ist die Meinung Riewalds⁴⁾ abzulehnen, weil weder das Gesetz noch die Entstehungsgeschichte dafür sprechen, nach § 94 AO nur Bescheide des Veranlagungsverfahrens und nach § 96 AO solche des Erhebungsverfahrens zu berichtigen. Außerdem paßt diese Unterscheidung, wie Tipke⁵⁾ zu-

1) Tipke, StW 1960 Sp. 820, 822; RFH II A 184/21 v. 22.4.1921, Bd. 5, 245; RFH I A 39/21 v. 14.6.1921, Bd. 6, 243; RFH V A 15/22 v. 9.6.1922, Bd. 10, 129; RFH V A 111/28 v. 30.11.1928, StW 1929 Nr. 461=StRK UStG 1926 § 4 R. 3

2) Becker, RAO, § 78 Anm. 1

3) Siehe S. 99 Fußn. 3

4) Siehe S. 102

5) Tipke, StW 1960, Sp. 809(824)

treffend feststellt, nicht für den Bereich der Steuererstattung und Steuervergütung. Allein mit den von Riewald geäußerten Vermutungen bezüglich der wirklichen Absicht des Gesetzgebers läßt sich aber nicht argumentieren, da das Gesetz für die Praxis maßgebend ist.

bb) Die Stellung der §§ 94/96 AO zueinander

Jene Ansicht, die § 96 gegenüber § 94 AO für subsidiär hält¹⁾ beruft sich, wie gesagt, auf die Systematik des Gesetzes. In der Tat scheint es auf den ersten Blick klar zu sein, daß Verfügungen der in § 229 AO genannten Art, also auch Erstattungen und Vergütungen, die aus Rechtsgründen zugelassen sind (§ 229 Nr. 7 AO) kraft ausdrücklicher Einbeziehung in § 94 Abs. 1 AO nach eben dieser Vorschrift zu berichtigen sind. Weshalb, so könnte man fragen, wäre denn sonst § 94 AO, der früher nur von Bescheiden (Steuerbescheiden, Feststellungsbescheiden) sprach, hinsichtlich der Verfügungen des § 229 AO erweitert worden?

Auch die oben erwähnte Stellungnahme des RdF scheint die Richtigkeit dieser Ansicht zu untermauern. Des weiteren ergäbe sich kein Widerspruch zu § 96 AO, wenn man in Übereinstimmung mit Tipke, v. Wallis und Woerner den Anwendungsbereich dieser Bestimmung auf jene Fälle beschränkt, in denen kein Rechtsanspruch auf die begünstigende Verfügung besteht. So würde § 96 AO weiterhin eine eigene Funktion haben und nicht überflüssig neben § 94 AO stehen.

Trotzdem bestehen sowohl gegen diese als auch gegen die herrschende Meinung, die sich doch ebenfalls auf die ausdrückliche Bezugnahme in § 94 Abs. 1 auf § 229 AO beruft - und insoweit auch gegen Wendt - jene rechtssystematischen Bedenken, die bereits Spanner, wie oben dargelegt²⁾, vorge-

1) Tipke, v. Wallis und Woerner, siehe hier S. 102

2) Siehe S. 102 f.

tragen hat. Denn der Aufbau des Gesetzes geht dem isolierten Wortlaut der jeweiligen Einzelvorschriften vor, so daß sich deren eigentliche rechtliche Bedeutung immer erst aus dem Gesamtzusammenhang, in den sie gestellt sind, ergeben kann. Bei der Rechtsordnung handelt es sich nicht, wie Larenz¹⁾ zutreffend hervorhebt, um eine Summe von Rechtssätzen, sondern um einen Normenkomplex im Sinne einer einheitlichen Regelung, wobei sich die einzelnen Rechtssätze gegenseitig einschränken, ergänzen oder bestärken. "Es gibt", so sagt Somló²⁾, "gar keine einzelne Rechtsnorm für sich, sondern nur Rechtsnormen, die in ihrem Zusammenhang gelten".

Deshalb muß man zur Ermittlung des Anwendungsbereichs der §§ 94/96 AO nicht nur den reinen Wortlaut, sondern - weil dieser widersprüchlich ist - auch die Systematik der Abgabenordnung, das heißt die Stellung der Vorschriften zueinander berücksichtigen.

Da sich die Tatbestände beider Berichtigungsnormen teilweise überschneiden, während die jeweiligen Rechtsfolgen unterschiedlich sind und sich gegenseitig ausschließen, liegt Gesetzeskonkurrenz vor. Folglich darf die Anwendbarkeit der §§ 94/96 AO nicht im Wege der Auslegung ermittelt werden, sondern es kann nur diejenige Bestimmung zum Zuge kommen, die im Falle der Spezialität vorgeht oder aber bei Subsidiarität lediglich hilfsweise dort zur Anwendung kommt, wo die andere nicht zutrifft³⁾.

In diesem Zusammenhang ist weder für die historische noch für die teleologische Auslegung Raum, da über die Begriffe selbst, also die in § 96 Abs. 1 AO aufgezählten begünstigenden Verfügungen keine Unklarheit bestehen kann und der Text der AO durch die Bestimmung der Gesetzeskonkurrenz eine eindeutige und vor allem verbindliche Regelung trifft.

1) Larenz, Methodenlehre, S. 160 ff. und S. 245

2) Somló, Juristische Grundlehre, S. 382

3) Larenz, Methodenlehre, S. 174

Denn es ergibt sich folgendes Bild: nach § 94 Abs. 1 AO kann die Behörde Verfügungen der in § 229 AO bezeichneten Art bei Zöllen und Verbrauchssteuern jederzeit, im übrigen nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen und nach Unanfechtbarkeit sogar nur zu dessen Nachteil berichtigen.

Ein Teil der von § 229 AO genannten Verfügungen, nämlich Bescheide über Abgabenvergünstigungen (§ 229 Nr. 6) sowie über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind (§ 229 Nr. 7), also Anerkennungen¹⁾, ist jedoch in dem dem § 94 nachgestellten § 96 AO ausdrücklich anders geregelt und folglich nur unter den besonderen Voraussetzungen dieser letzteren Vorschrift zurückzunehmen oder zu ändern. Auf Grund der speziellen Aufzählung auch solcher Akte in § 96 Abs. 1 AO, auf die ein Rechtsanspruch besteht, ist somit eine klare Trennungslinie gezogen worden: § 94 AO gilt für alle in § 229 AO genannten Verfügungen, mit Ausnahme der von § 96 AO erfaßten, da dieser dem Wortlaut nach partiell gleiche Tatbestand eine andere den § 94 AO ausschließende Rechtsfolge hat. § 96 AO geht als speziellere Norm vor, da sich das Gesetz anderenfalls selbst widersprechen würde.

Freilich handelt es sich hier um keinen typischen Fall von Spezialität. Davon spricht man nach allgemeiner Auffassung nämlich nur dann, wenn alle Fälle des Tatbestandes T^1 auch solche von T^2 , aber nicht alle Fälle des T^2 solche von T^1 sind²⁾. § 96 AO ist aber nur hinsichtlich der Abgabenvergünstigungen und der Erstattungen bzw. Vergütungen aus Rechtsgründen mit § 94 AO gleichlautend und bezieht sich außerdem noch auf die entsprechenden Verfügungen, die im Ermessen des Finanzamts stehen. § 96 ist also gegen-

1) RFH II A 184/21 v. 22.4.1921, RFH 5, 245 ff. (246)

2) Larenz, Methodenlehre, S. 174

über § 94 AO teils enger und teils anders, so daß es sich empfiehlt, von Überschneidung statt von Spezialität zu sprechen.

Diese Überschneidung ist folglich nur ein Unterfall der Spezialität und hat auch nichts mit der Subsidiarität zu tun, die Tipke und v. Wallis für das Verhältnis der §§ 94/96 AO annehmen wollen¹⁾. Letztere läßt sich - das muß man den Vertretern jener Meinung entgegenhalten - weder aus dem Wortlaut noch aus der Systematik des Gesetzes ableiten. Denn die betreffenden Bestimmungen enthalten - wie selbst Tipke eingesteht - keinen Hinweis dafür, daß § 96 AO nur hilfsweise, d.h. in den Fällen zur Anwendung kommen soll, die von § 94 Abs. 1 AO nicht erfaßt werden (begünstigende Verfügungen, die im Ermessen der Behörde stehen). Zudem spricht aber auch das formal-logische Verhältnis der §§ 94/96 zueinander für eine Einschränkung des § 94 AO. Das wurde bereits erörtert.

cc) Unbillige Ergebnisse bei Anwendung des § 94 AO auf begünstigende Verfügungen

Trotzdem soll hier auch noch das weitere Argument der Verfechter der Subsidiarität, nämlich die Entstehungsgeschichte sowie die Frage nach Sinn und Zweck der Normen, überprüft werden. Rechtfertigen diese eine Mißachtung der an sich klaren Systematik des Gesetzes?

Die oben wiedergegebenen Ausführungen des RdF²⁾ sprechen in der Tat dafür, daß die Neuregelung des § 94 AO wenigstens hinsichtlich der Bezugnahme auf Erstattungen und deren Rückforderung auch wirklich dem Willen des Gesetzgebers entsprach, da er Bescheide dieser Art als Entscheidungen über die Steuerschuld angesehen haben soll. Jedoch darf man die Bedeutung die-

1) Siehe S. 102 f.

2) Siehe S. 100

ser Stellungnahme nicht überschätzen. Denn der Umstand, daß die erweiterte Fassung des § 94 AO 1931 auf einer ohne nähere Begründung ergangenen Notverordnung beruht¹⁾, läßt vermuten, daß der Gesetzgeber unter Zeitdruck und daher ohne die erforderliche Sorgfalt eine Textänderung vorgenommen hat, die zum einen schon allein formal nicht das zum Ausdruck bringt, was sie eigentlich bezwecken sollte, und die zum anderen nicht vorherbedachte und unerwünschte Konsequenzen mit sich bringt.

Das bestätigen in mehrfacher Hinsicht auch die Ergebnisse, die man bei Anwendung des § 94 AO auf begünstigende Verfügungen erzielt: Erstattungs- und Vergütungsbescheide von Zöllen und Verbrauchssteuern können zwar jederzeit frei zurückgenommen oder geändert werden, bei anderen Steuern hängt die Berichtigung hingegen von der Zustimmung des Steuerpflichtigen ab und kann nach Rechtskraft nur zu seinem Nachteil erfolgen.

Bereits die erste Regelung erscheint problematisch; es ist nämlich kaum verständlich, weshalb Erstattungen und Vergütungen von Zöllen und Verbrauchssteuern anders gehandhabt werden sollen als diejenigen anderer Steuerarten. Der Hinweis auf die Notwendigkeit eines summarischen, mehr rechnungsmäßigen Festsetzungsverfahrens und den infolgedessen vorläufigen Charakter der Zoll- und Verbrauchssteuerbescheide greift hier nicht durch. Denn selbst dann, wenn man mit der - wie in den obigen Ausführungen nachgewiesen wurde - abzulehnenden Ansicht davon ausgeht, Erstattungen und Vergütungen seien nur eine Form der Regelung der Steueransprüche oder deren Umkehrung, wäre doch zu bedenken, daß zwar eventuell die Vergütung im Interesse einer zügigen Abwicklung vorbehaltlich einer späteren Nachprüfung gewährt werden kann, daß dieses aber keinesfalls für Erstattungen gilt. Denn diese sollen ja gerade etwaige durch das bewußt vorläufige Verfahren entstandene Fehler endgültig beseitigen und dürfen deshalb nur aufgrund eingehender

1) Siehe S. 99 Fußn. 5

Prüfung erfolgen. Zu einer freien Rücknehmbarkeit dieser Bescheide besteht deshalb kein Bedürfnis.

Ferner muß man, wie Spanner¹⁾ ausgeführt hat, berücksichtigen, daß es sich sowohl bei den Erstattungs- als auch bei den Vergütungsansprüchen aus Rechtsgründen um begünstigende Verfügungen handelt, die anerkanntermaßen aus rechtsstaatlichen Erwägungen größeren Bestandsschutz genießen als belastende Verwaltungsakte. Diesen könnte jedoch nur § 96 AO gewähren.

Desweiteren wird der Steuerpflichtige ohne sachlichen Grund und wohl auch ohne Absicht des Gesetzgebers durch die Neuregelung schlechter gestellt, da die FÄ seit dem 1.1.1931 Verfügungen der genannten Art bei Besitz- und Verkehrssteuern nach Bestandskraft nur zu seinem Nachteil ändern dürfen, obwohl eine Gleichbehandlung von Erstattungs- bzw. Vergütungsbescheiden mit den Steuerbescheiden auch in dieser Beziehung nicht gerechtfertigt ist.

Darauf haben bereits Becker²⁾ und ihm folgend Tipke³⁾ hingewiesen. Zutreffend gehen sie davon aus, daß es sich auch bei begünstigenden Verfügungen um "normale Verwaltungsakte" und nicht um den Steuerbescheiden vergleichbare "urteilsmäßige Entscheidungen" handle. Denn das FA, dem z. B. regelmäßig nur ein bestimmter Erstattungs- oder Vergütungsantrag vorliege, werde diesen auch nur im entsprechenden Umfang überprüfen und habe keinen Anlaß, wie bei Steuerbescheiden, den gesamten Fall aufzurollen. Werden also 100.- DM beantragt, so brauchen - selbst wenn es möglich wäre - keine 200.- DM vergütet oder erstattet zu werden. Deshalb soll ein antragsgemäßer Bescheid aber nicht zugleich anordnen, daß mehr als der betreffende Betrag nicht beansprucht werden könnte.

1) Spanner in StRK-Anmerkungen, GrErwStG § 17 R. 18 S. 4

2) Becker, StuW 1934, Sp. 201 ff. (205 ff.)

3) Tipke, StuW 1960, Sp. 809 ff. (826 f.)

Dem ist beizupflichten. Die Regelung des § 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO hat nämlich nicht den Zweck, weitere Erstattungen oder Vergütungen zu unterbinden, sondern bereits genehmigte bestandskräftig zu machen und zu verhindern, daß der Steuerpflichtige, der die Rechtsbehelfsfrist versäumt hat, auf anderem Wege Erfolg hat¹⁾. Angesichts dieser Widersprüche nennt Becker die Ausdehnung des § 94 AO mit Recht einen "wunde(n) Punkt, der durch die Änderung des Gesetzes wird beseitigt werden müssen." Das ist jedoch gar nicht erforderlich, da - wie hier nachgewiesen wurde - schon aufgrund der Systematik allein § 96 AO auf begünstigende Verfügungen jeder Art zur Anwendung kommen kann.

Andererseits schießt § 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO über das eigentliche Ziel hinaus, indem er die Berichtigung von Verfügungen des § 229 Ziff. 6, 7 AO - soweit sie Besitz- und Verkehrssteuern betreffen - nur mit Zustimmung des Pflichtigen zuläßt und ihnen auf diese Weise eine so weitgehende Rechtskraft verleiht, wie sie selbst den Steuerbescheiden, mit denen die Erstattungs- und Vergütungsbescheide lediglich gleichgestellt werden sollten, nicht zuteil wird. Waren sie nämlich bisher, wenn sie der Beteiligte durch unlautere Mittel veranlaßt hatte, gemäß § 96 Abs. 2 AO sogar mit rückwirkender Kraft zurücknehmbar, so hängt ihre Berichtigung nach dem an sich klaren Wortlaut des Gesetzes nunmehr von der nicht erzwingbaren Zustimmung des Steuerpflichtigen ab, während bei Steuerbescheiden wenigstens im Falle der Täuschung (bei Zwang oder Bestechung liegen keine neuen Tatsachen i. S. des § 222 AO vor) die Vorschriften über Neuveranlagung eingreifen. Diesen Nebeneffekt hat der Gesetzgeber seinerzeit zweifellos übersehen und nicht beabsichtigt, denn vor der Änderung waren jene Fälle nach § 96 Abs. 2 AO

1) v. Wallis in H-H-Sp., § 94 Anm. 47

geregelt und die Neufassung bezweckte nach Aussage des RdF¹⁾ eine Erleichterung, nicht aber eine Erschwerung der Korrektur von Vergünstigungsbescheiden.

Die auf solche Weise nur scheinbar entstandene Lücke, die insoweit für die übrigen Bescheide im Sinne des § 94 AO allerdings tatsächlich besteht²⁾, ließe sich nach dem Vorschlag Crisollis³⁾ nur durch analoge Anwendung des § 96 Abs. 2 AO oder mit Becker⁴⁾, Säftel⁵⁾ und der Rechtsprechung⁶⁾ durch Rückgriff auf den allgemeinen in § 96 Abs. 2 AO lediglich beispielsweise zum Ausdruck kommenden Rechtsgrundsatz des Verwaltungsrechts schließen, wonach eine durch unlautere Mittel zustande gekommene Verfügung stets zurückgenommen werden kann. Es wäre dabei auch zu bedenken, daß Verwaltungsakte nicht bestandskräftiger sein können als rechtskräftige Zivilurteile⁷⁾, die beim Vorliegen eines solchen Wiederaufnahmegrundes beseitigt werden können⁸⁾.

Aber auch dieser Notbehelf ist überflüssig, wenn man mit der hier vertretenen Meinung die Berichtigung begünstigender Verfügungen nur unter den Voraussetzungen des § 96 AO zuläßt.

Schließlich bleiben noch die Fälle des § 96 Abs. 1 Ziff. 1-3 AO (sachliche Unzuständigkeit, Änderung der Verhältnisse, Nichterfüllung von Bedingungen). Unter den dort genannten Voraussetzungen konnten vor der Änderung des § 94 AO vom 1.12.1930 unstreitig auch solche Erstattungen und Vergütungen

1) Vgl. S. 100

2) Tipke-Kruse, AO, § 93 Anm. 5 m.w.N.; a.A.: Vogel in StRK-Anmerkungen, § 96 AO R. 26

3) Crisolli, Lehrbuch, S. 280

4) Becker, RAO, § 78 Anm. 6

5) Säftel, Widerruf, S. 9 ff.

6) FG Karlsruhe v. 18.12.59, EFG 1960, 231, welches Urteil durch BFH I 79/60 U v. 18.4.61, BStBl. 1961, 342 im Ergebnis bestätigt worden ist.

7) Jellinek, Verwaltungsrecht, S. 282

8) Vgl. § 580 ZPO

berichtigt werden, die aus Rechtsgründen zugelassen sind. Folgt man der herrschenden Meinung, daß jene Bescheide nach heute geltendem Recht unter § 94 AO fallen, so sind sie bei Besitz und Verkehrssteuern gegen den Willen des Steuerpflichtigen nicht mehr korrigierbar, also bestandskräftiger als Steuerbescheide, es sei denn, man hält § 222 AO auch auf Erstattungs- und Vergütungsbescheide als Bescheide über umgekehrte Steueransprüche für anwendbar.

Diese Meinung vertritt Kruse¹⁾ für die Fälle, in denen sie Steuern betreffen, die ihrerseits unter § 222 AO zu subsumieren sind. Daß ein schriftlicher Bescheid bei antragsgemäßer Erstattung nicht obligatorisch sei, könne keine Bedeutung haben, da § 150 Abs. 2 AO die Regel des § 210 b AO lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durchbreche, die aber in ihrer weiteren Konsequenz nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen dürfe. Anderenfalls werde derjenige, welchem aufgrund voller Erstattung kein förmlicher Bescheid erteilt werde, gegenüber demjenigen Antragsteller benachteiligt, der wegen teilweiser Ablehnung einen Erstattungsbescheid erhalten habe. Im Ergebnis gleicher Ansicht ist auch Paulick²⁾, der darauf hinweist, daß die Lohnsteuer eine Steuer vom Einkommen sei, für die § 210 b AO einen schriftlichen Bescheid vorschreibe, so daß schon allein aus diesem Grunde die Anwendung des § 222 AO auch mit dessen Wortlaut in Einklang stände.

Deshalb sieht auch das FG Hamburg³⁾ einen förmlichen Bescheid, der den Anforderungen des § 211 AO genügt, für die Berichtigung nach § 222 AO als überflüssig an. Entscheidend sei nur die Bekanntgabe der Erstattung, die aber auch anläßlich der Auszahlung durch die Finanzkasse erfolge.

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 222 Anm. 6

2) Paulick in H-H-Sp., § 222 Anm. 45

3) FG Hamburg v. 28.6.1957, EFG 1957, 28 f.

Nach Ansicht von Popitz¹⁾, Tipke²⁾, des FG Hamburg³⁾ soll § 222 AO auf Vergütungsbescheide ebenfalls anwendbar sein, weil es sich um "negative Steuerbescheide" handele. Kruse⁴⁾ führt dazu ergänzend aus, seit Inkrafttreten des UStG 1967 könne das wohl kaum noch bestritten werden, denn die Umsatzsteuerschuld hänge der Höhe nach immer vom Umfang der Vorsteuer ab, so daß nach deren Verrechnung mal ein Steuerbescheid und mal ein Vergütungsbescheid zu erlassen sei. Deshalb erscheine es geradezu widersinnig, im Falle der Nacherhebung von Steuer § 222 AO, bei der Rückforderung von Vergütungen aber § 96 AO anwenden zu wollen; denn allzu oft komme es nur deshalb zur Nachforderung von Umsatzsteuer, weil der Pflichtige zuviel Vorsteuer abgezogen habe.

Auf diese Linie ist jetzt auch der BFH, nachdem er früher § 76 Abs. 3 UStDB bzw. den diese Bestimmung ersetzenden § 22 Abs. 3 UStG a.F. als *lex specialis* zu § 222 AO angesehen hatte⁵⁾, allmählich eingeschwenkt: im Urteil V 230/61 v. 23.7.64⁶⁾ wendet er § 222 AO auf Vergütungsbescheide bereits direkt an.

1) Popitz, UStG, § 4 Anm. VI 8 für § 212 AO 1919 (§ 222 n.F.)

2) Tipke, StuW 1960, Sp. 770

3) FG Hamburg v. 28.6.57, EFG 1963, 142 und v. 18.7.1963, EFG 1964, 131; a.A.: Heyden, StuW 1957, Sp. 137 ff. (164)

4) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 222 Anm. 6; ebenso Thiel, UStR 1968, 177 ff. (179)

5) BFH V 83/56 S v. 11.7.1956, BStBl. 1956, 259; BFH V 213/58 v. 15.2.1960, HFR 1961, 116; BFH V 136/60 v. 26.9.1963, StRK UStG § 16 R. 82

6) HFR 1966, 34=StRK AO § 243 R. 70, während er im Urteil V 270/59 vom 1.12.1960, BStBl. III 1961, 88 noch ausgeführt hatte, daß nur tatsächliche Feststellungen, nicht aber eine geänderte Rechtsauffassung die Rückforderung von USt-Vergütungen erlauben.
vgl. jetzt auch BFH V R 8/67 v. 2.9.1971, Bd. 103, 370

Dagegen bestehen nach der hier vertretenen Meinung jedoch verschiedene Bedenken. Wie schon der RFH¹⁾ im Urteil II A 184/21 vom 22.4.1921 zutreffend zu § 212 AO 1919, dem heutigen § 222 AO, ausgeführt hat, beschäftigt sich diese Bestimmung nur mit Fällen, in denen eine Steuerforderung noch nicht oder doch nicht in der später als zutreffend erscheinenden Höhe geltend gemacht worden war, nicht aber mit Fällen, in denen eine bereits geltend gemachte Steuerforderung wieder aufgegeben wurde. § 222 AO trifft also nur auf diejenigen Bescheide zu, mit denen der betreffende Steuerbetrag erstmalig beansprucht wird; das beweist die Aufzählung bestimmter Bescheide, zu denen begünstigende Verfügungen nicht gehören.²⁾

Außerdem setzt § 222 Abs. 1 AO ausdrücklich voraus, daß das Finanzamt einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid erteilt hat. Sein Vorliegen ist also ein unverzichtbares Tatbestandsmerkmal und steht einer ausdehnenden Auslegung über den eindeutigen Wortlaut hinaus entgegen. Folglich kann die von Paulick³⁾ vorgetragene Begründung nicht überzeugen, denn es kommt nicht darauf an, daß es sich um den Bescheid einer Steuerart handelt, für welche an sich förmliche Bescheide obligatorisch sind, sondern darauf, daß er auch im konkreten Fall vorge-schrieben und tatsächlich gegeben ist.

Antragsgemäße Erstattungen braucht die Verwaltung jedoch - das geht aus § 150 Abs. 2 AO hervor - nicht durch schriftlichen Bescheid bekanntzugeben, und dies tut sie auch nicht dadurch, daß sie den entsprechenden Betrag durch die Finanzkasse auszahlen läßt. Denn insofern handelt es sich lediglich um eine Maßnahme des kassenmäßigen Erhebungsverfahrens.

1) RFH 5,245 ff. (247)

2) gl.A. Spanner, StRK-Anmerkungen, § 17 GrErwStG R. 18 S. 4

3) Paulick in H-H-Sp., § 222 Anm. 45 (Vgl. S. 121)

Ferner ist gemäß § 210 b AO der Steuerbescheid schriftlich zu erteilen; als solcher gilt aber nur, wie sich aus § 212 AO entnehmen läßt, die erstmalige Anforderung eines bestimmten Betrages als Steuer, nicht aber deren spätere Rückzahlung. § 210 b AO schreibt also keinesfalls für Erstattungen der dort genannten Steuerarten die Schriftform vor.

Deshalb muß man in Übereinstimmung mit dem FG Saarland¹⁾ davon ausgehen, daß § 222 AO schon aus diesem Grunde unanwendbar ist. Zu keinem anderen Ergebnis führen die von Kruse²⁾ geäußerten Bedenken, wonach sich die auf die Verwaltungsvereinfachung abzielende Regelung des § 150 Abs. 2 AO nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken dürfe. Denn jene unbilligen Konsequenzen erfordern keine textwidrige Ausdehnung des Anwendungsbereichs von § 222 AO, sondern sie dokumentieren lediglich einmal mehr, wie wenig diese Bestimmung zu begünstigenden Verfügungen paßt.

Weitere Rückschlüsse lassen sich aus dem Wesen der Erstattungen und Vergütungen ziehen. Das vielfach benutzte Schlagwort vom "umgekehrten Steueranspruch"³⁾ kennzeichnet die wirkliche Rechtsnatur dieser Verfügungen allerdings nur oberflächlich und ist insofern irreführend, als sie mit den Steueransprüchen kaum Gemeinsamkeiten haben.

Denn während diese den Steuerpflichtigen begünstigen, belasten ihn jene, während die Erstattungen dem Erhebungsverfahren angehören, zählen die Steuerbescheide zum Festsetzungsverfahren⁴⁾, für welches allein § 222 AO gilt. Im übrigen hängen Erstattungen noch nicht einmal dem Umfange nach vom Steueranspruch ab, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine vermeintliche

1) FG Saarland v. 24.6.1966, EFG 1966, 480

2) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 222 Anm. 6

3) Siehe S. 15 Fußn. 3

4) Mattern-Meßmer, RAO, Tz 1655

Schuld irrtümlich gezahlt hat. Erstattungsansprüche und Steueransprüche tendieren also in die jeweils genau entgegengesetzte Richtung und lassen sich, auch was die Berichtigung anbetrifft, nicht gleichstellen.

Das muß in besonderem Maße für Vergütungen gelten, weil, wie hier schon dargelegt worden ist, diese nicht an den Steuerpflichtigen, sondern an einen außerhalb des eigentlichen Steuerschuldverhältnisses stehenden Dritten, der die Steuer infolge Überwälzung nur wirtschaftlich zu tragen hat, geleistet wird. Von einer "Umkehrung" des Steueranspruchs kann dort keine Rede sein, und selbst Kruse¹⁾, der sich bei Erstattungen uneingeschränkt dieser Formel bedient, räumt ein, daß sie für Vergütungen nicht ganz unbedenklich erscheine.

Wenn er aus den oben (S.122) genannten Gründen trotzdem Vergütungsbescheide als "negative Steuerbescheide" bezeichnet und dieses gerade durch das Wesen des Vorsteuerabzugs bestätigt sieht, so kann ihm darin nicht zugestimmt werden.

An dieser Stelle bedarf es allerdings zunächst einer Beantwortung der Frage, ob der Vorsteuerabzug gemäß § 16 Abs. 1, 2 UStG 1967 überhaupt eine Vergütung im abgabenrechtlichen Sinne ist. Thiel²⁾ verneint dies grundsätzlich und sieht nur den sich gegebenenfalls nach Verrechnung von Vorsteuer und Steueranspruch ergebenden Überschuß als Vergütung an. Er begründet seine Auffassung folgendermaßen: wäre die in §§ 12 Abs. 1, 16 Abs. 1, 2 UStG 1967 angesprochene "Steuer" mit der Steuerschuld gemäß § 3 Abs. 1 StAnpG identisch und nicht nur Besteuerungsgrundlage, so würde das Veranlagungsverfahren mit ihrer Festsetzung enden und die Verrechnung der Vor-

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 2

2) Thiel, UStR 1968, 177 ff. (178)

steuerbeträge wäre nur ein Teil des nachfolgenden kassenmäßigen Erhebungsverfahrens. Das würde aber bedeuten, daß allein die um die Vorsteuerbeträge noch ungekürzte Steuer rechtskräftig würde, während die Verrechnung selbst bis zur Verjährung auch ohne Vorliegen der Voraussetzungen des § 222 AO berichtigt werden könnte. Da man dieses Ergebnis ablehnen müsse, sei nur der Saldo, je nachdem, ob er zugunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen ausfalle, mal ein Vergütungsanspruch und mal ein Steueranspruch. Nur dieser Anspruch werde rechtskräftig.

Die Argumentation Thiels vermag jedoch nicht zu überzeugen. Der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer ist vielmehr in jeder Phase des Besteuerungsverfahrens ein Vergütungsanspruch i. S. des § 158 AO, gleichviel, ob er verrechnet wird oder schließlich zu einer Auszahlung zugunsten des Steuerpflichtigen führt. Die Überlegungen Thiels besagen nämlich nur, daß es falsch sei, den Vorsteuerabzug dem kassenmäßigen Erhebungsverfahren zuzurechnen, sie zwingen aber nicht dazu, diesem Anspruch die Rechtsnatur einer Vergütung abzusprechen. Denn die von Thiel befürchteten unbilligen Resultate treten jedenfalls dann nicht ein, wenn man den Vorsteuerabzug als Vergütung behandelt: schließt man sich der Auffassung Kruses¹⁾ an, wonach der dem Pflichtigen zugestellte Bescheid in Wahrheit zwei Bescheide verbindet, nämlich den Steuerbescheid und den Vergütungsbescheid, die jedoch von Amts wegen zu verrechnen sind, so werden eben beide Bescheide rechtskräftig und können nur unter den besonderen Voraussetzungen der einschlägigen Vorschriften berichtigt werden. Damit ist das Vertrauen des Betroffenen auf den Bestand der Verfügungen genügend geschützt.

Teilt man die Ansicht von Weiß²⁾, daß der Anspruch auf Vorsteuerabzug als Vergütung mit dem Steuerfestsetzungsverfahren untrennbar und unmittelbar

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 211 Anm. 8a

2) Weiß, BB 1968, 784 ff. (785)

verknüpft ist, so hat die Finanzverwaltung auch in diesem Falle nach Rechtskraft des betreffenden Bescheides keine Möglichkeit mehr, ihn innerhalb der Verjährungsfrist voraussetzungslos zu korrigieren, da es sich nicht mehr um eine rein kassentechnische Maßnahme handelt.

Außerdem ist zu bedenken, daß der durch die Saldierung entstandene Vergütungsanspruch nichts anderes ist als ein "überschießender" Vorsteuerabzugsanspruch, der also auf derselben Anspruchsgrundlage beruht und deshalb nicht allein wegen formeller Besonderheiten eine andere materielle Rechtsnatur erhalten kann. Sind innerhalb eines Veranlagungszeitraumes ausnahmsweise einmal keine Steuerbeträge zu verrechnen, so bleibt der Anspruch auf Vorsteuerabzug unvermindert als Vergütungsanspruch bestehen. Es ist nicht ersichtlich, warum man ihn dann vor der Verrechnung anders einstufen sollte.

Folglich muß man auch den Vorsteuerabzug nach § 16 Abs. 1, 2 UStG 1967 als Vergütung im Sinne des § 158 AO behandeln. Zeigt dieser nun - wie Kruse meint - besonders deutlich, daß § 222 AO auch auf Vergütungsbescheide anwendbar sein muß?

Das ist nicht der Fall, denn der Vorsteuerabzug beeinflusst zwar die Höhe der Steuerzahlungsschuld, so daß im Ergebnis mal Steuer angefordert und mal Steuer vergütet wird, diese Verknüpfung ist aber rein verfahrensrechtlicher Art und ändert vor allem nichts daran, daß einerseits eine belastende und andererseits eine begünstigende Verfügung, also Akte völlig entgegengesetzter Natur vorliegen. Dem trägt das Schlagwort von der "Umkehrung" des Steueranspruchs ja auch Rechnung. Warum man dennoch das Negativ genauso wie das Positiv behandeln will, gerade weil es "nur" die Kehrseite sei¹⁾, ist völlig paradox. Mit dieser Argumentation kann man allenfalls das Gegenteil beweisen, daß nämlich Ungleiches nicht gleich geregelt sein sollte.

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 222 Anm. 6

Auch die Meinung Kruses¹⁾, es sei widersinnig, den Bescheid im Falle der Rückforderung unter anderen Voraussetzungen zu berichtigen als im Falle der Nachforderung, da sie oftmals ebenfalls nichts anderes sei als eine Rückforderung zu hoher Vorsteuerbeträge, ist nicht in jeder Hinsicht konsequent. Denn es stimmt zwar, daß auch in den Fällen, in denen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs de facto zu einer Steuernachforderung führt, rechtlich gesehen eine Vergütung zurückgefordert wird, daneben gibt es aber die Fälle der echten Nachforderung, die also auf einer Korrektur des noch unverrechneten Steueranspruchs (§§ 12 Abs. 1, 16 Abs. 1 UStG) beruhen.

Deshalb muß man unterscheiden, ob die Berichtigung den Vorsteuerabzug oder aber den eigentlichen Steuerbescheid betrifft. Dieser Differenzierung müßte sich konsequenterweise gerade Kruse anschließen, da er selbst meint, das dem Steuerpflichtigen zugestellte Formular enthalte in Wahrheit zwei Bescheide (Steuerbescheid und Vergütungsbescheid), die auch beide getrennt mit Einspruch angefochten werden könnten (§ 229 Nr. 2 und Nr. 7)²⁾.

Wenn das möglich ist, dann dürfen auch beide Bescheide unabhängig voneinander berichtigt werden, woraus wiederum folgt, daß je nach Wesen des Bescheides (begünstigend oder belastend) entweder § 96 oder die §§ 94, 222 AO zur Anwendung kommen können. Somit treten die von Kruse kritisierten Unabgestimmtheiten überhaupt nicht auf, da die Berichtigung, die zur Nachforderung führt, bei der es sich in Wahrheit aber um die Rückforderung eines dem Steuerpflichtigen im Wege der Verrechnung zugutegekommenen Vorsteuerabzugsbetrages handelt, nur unter den gleichen Voraussetzungen zulässig ist, wie diejenige, die eine Rückforderung ausgezahlter Vergütung bewirkt. Deshalb liegt kein Grund vor, den USt-Vergütungsbescheid genauso

1) Kruse aaO.

2) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 211 Anm. 8a

zu behandeln wie den Steuernachforderungsbescheid, für eine generelle Anwendung des § 222 AO besteht kein Anlaß. Somit steht ferner zugleich fest, daß auch das Beispiel des Vorsteuerabzugs die verallgemeinernde Behauptung Kruses, Vergütungsbescheide seien schlechthin als Umkehrung der Steuerbescheide wie diese zu berichtigen, nicht beweisen kann.

Wenn aber § 222 AO demzufolge nicht herangezogen werden darf, so bleibt die eingangs¹⁾ aufgezeigte Lücke bestehen; begünstigende Besitz- und Verkehrssteuerbescheide, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, könnten - sofern man sie mit der herrschenden Meinung unter § 94 AO fallen läßt - nur mit Zustimmung oder auf Antrag des Steuerpflichtigen und nach Unanfechtbarkeit nur zu seinem Nachteil berichtigt werden. Sie wären folglich bestandskräftiger als Steuerbescheide.

Da ein solches Ergebnis nicht akzeptabel ist, sieht sich die herrschende Meinung gezwungen, auf § 222 AO auszuweichen, obwohl diese Norm weder dem Wortlaut noch dem System der abgabenrechtlichen Berichtigungsvorschriften nach auf Erstattungs- und Vergütungsbescheide anwendbar ist. Aus der falschen Anwendung des § 94 AO resultiert also notwendigerweise ein weiterer Fehler, der die Folgen des ersten wieder auszugleichen hat.

Indes ließe sich dieser Kunstgriff vermeiden, wenn man aus den dargelegten Gründen begünstigende Verfügungen jeglicher Art, also konstitutive und deklaratorische ebenso wie solche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind oder die vom Ermessen der Finanzbehörde abhängen, ausnahmslos nach § 96 AO berichtigen würde. Allein diese Lösung steht sowohl mit der Systematik des Gesetzestextes als auch mit dem Sinn und Zweck der Berichtigungsvorschriften in Einklang.

1) Siehe S. 121

II. Umfang des Rückforderungsanspruchs

1. Herausgabe der Bereicherung

Da für den Rückforderungsanspruch nach herrschender Meinung grundsätzlich dasselbe gilt wie für den Steueranspruch, soll er auch von dessen Tatbestandsmäßigkeit umfaßt werden, gleichviel, ob man von einem selbständigen oder von einem vom Steueranspruch abhängigen Anspruch ausgeht. Sein Umfang bestimme sich folglich nach dem ursprünglichen Steuerbescheid¹⁾.

Diese Ansicht ist nicht haltbar. Denn gerade hier wird deutlich, wie sehr sich der Rückforderungsanspruch vom Steueranspruch unterscheidet und mit diesem nur in verfahrensrechtlicher Hinsicht gleichzusetzen ist. Würde man der herrschenden Meinung nämlich folgen, so wäre zwar fast immer ein Rückgriff auf den ursprünglichen Steueranspruch möglich - wenn auch nur zur Bestimmung des Umfangs -, es blieben aber die Fälle ungeregt, in denen die tatsächliche Erstattung bzw. Vergütung über den eigentlichen Steueranspruch hinaus ging oder in denen ein solcher weder gegen den Zahlungsempfänger noch gegen Dritte jemals bestanden hat.

Diese Diskrepanz läßt sich vermeiden, sofern man mit der hier vertretenen Auffassung den Rückforderungsanspruch als - steuerrechtlichen - Bereicherungsanspruch ansieht; seine Höhe hängt dann grundsätzlich vom Ausmaß der Überzahlung ab; jedoch kann sich der Empfänger gegebenenfalls nicht auf den Wegfall der Bereicherung (§ 818 Abs. 3 BGB) berufen, denn abgesehen davon, daß die §§ 812 ff. BGB - wie gezeigt - im Steuerrecht auch

1) RFH Vz A 56/36 v. 4.6.1937, RStBl. 1937, 1087; Kruse in Loepelmann, BFH-Besprechungen, Urt. 28.8.1959 II 1, sowie in Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 15; v. Wallis in H-H-Sp., § 150 Anm. 15

analog nicht heranzuziehen sind, handelt es sich hierbei um eine typisch zivilrechtlich geprägte Norm, die anerkanntermaßen den Besonderheiten des öffentlichen Rechts nicht gerecht wird und daher auch nicht als Ausdruck allgemeiner Rechtsgedanken zur Anwendung kommt¹⁾.

Das Vertrauen des Bürgers wird bereits durch die engen Rücknahmevoraussetzungen des § 96 AO hinreichend geschützt, so daß eine zusätzliche Beschränkung der Herausgabepflicht auf die noch vorhandene Bereicherung nicht gerechtfertigt erscheint, es sei denn, es wäre gesetzlich ausdrücklich bestimmt oder die Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs verstieße im Einzelfall gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, der im öffentlichen Recht eine ähnliche Schutzfunktion ausübt wie § 818 Abs. 3 BGB im Zivilrecht²⁾.

2. Säumniszuschläge

Wird der Rückforderungsanspruch nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages beglichen, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von eins vom Hundert des rückständigen Betrages verwirkt. § 1 Abs. 1 StSäumG schreibt dieses jedoch ausdrücklich nur für zurückzuzahlende Vergütungen vor, während Erstattungen ungenannt bleiben³⁾. Aus diesem

1) Meier-Branecke, ArchöR n. F. Bd. 11, 230 ff.; Haueisen, NJW 1954, 977 (978); Weber, Erstattungsanspruch, S. 48 ff. insbes. S. 60 ff. mit zahlreichen Nachweisen; FG Hamburg v. 25. 9. 1963, EFG 1964, 294(295); v. Wallis in H-H-Sp., Vor § 150 Anm. 3; v. Canstein, Erstattungsanspruch, S. 150 f.; Dürschke, FR 1959, 487; FG Düsseldorf v. 11. 6. 1969, EFG 1969, 461 und v. 29. 4. 1970, EFG 1970, 525 f.; Riewald in B-R-K., Vor § 150 Anm. 5(2); a. A.: Cambeis, Diss., S. 132; BVerwG NJW 1965, 1344 ff. (1345)

2) Tipke-Kruse, AO, Vor § 150-159 Anm. 2; Haueisen, aaO.; Kruse, FR 1962, 239(241); FG Hamburg, aaO.; FG Düsseldorf v. 6. 5. 1970, EFG 1970, 523 ff. (525); BVerwG NJW 1964, 1288 f.; BVerwG NJW 1965, 1344; Nieders. FG v. 14. 3. 1969, EFG 1969, 471

3) Die Begründung zum Steueränderungsgesetz 1961 gibt keinen Aufschluß darüber, weshalb nur die Rückforderungen von Vergütungen dem Steueranspruch gleichgestellt werden, vgl. BT-Drucksache III/Nr. 2573(Bd. 73), S. 33 ff.

Grunde hält Kruse¹⁾ das Gesetz insoweit für lückenhaft, weil die Rückforderung in beiden Fällen auf eine erneute Steueranforderung hinauslaufe. Das ist freilich nur im Ergebnis richtig, da, wie hier ausführlich nachgewiesen worden ist, Rückforderungsansprüche steuerrechtliche Bereicherungsansprüche und keine Steueransprüche sind. Und selbst dann, wenn man das verneinen wollte, könnte man sich nicht darauf berufen, der Gesetzgeber habe die Rückforderung von Erstattungen als Wiedereinforderung der Steuer angesehen und deshalb nur pauschal von "Steuer" gesprochen; denn in § 4 StSäumG unterscheidet er wohlweislich zwischen Steueransprüchen einerseits und Erstattungsansprüchen andererseits.

Jedoch ist der Unterschied zwischen Erstattungen und Vergütungen nicht so gravierend - beide sind begünstigende Verfügungen und die Rückforderungen beider sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht dem Steueranspruch gleichgestellt - als daß in diesem Punkt eine abweichende Regelung gerechtfertigt wäre.

De lege ferenda sind deshalb auch Steuererstattungen in § 1 Abs. 1 Satz 2 StSäumG aufzunehmen. De lege lata läßt sich diese Gesetzeslücke allerdings nicht einmal durch Analogie schließen²⁾, da auf diesem Wege weder neue Steuertatbestände gebildet³⁾ noch neue Ungehorsamsfolgen, um die es sich hier handelt⁴⁾, angeordnet werden dürfen.

1) Kruse in Tipke-Kruse, AO, § 1 StSäumG, Anm. 1; a. A.: v. Wallis in H-H-Sp., EinfStSäumG Anm. 5 ohne Begründung.

2) Kruse aaO.

3) ganz h. M., vgl. Tipke-Kruse, AO, § 1 StAnpG Anm. 33 mit Nachweisen; der RFH (Bd. 5, 59) hatte die früher nach § 104 AO 1919 (abgelöst durch § 126 AO, der seinerseits durch § 21 StAnpG gestrichen worden ist) anstelle des Säumniszuschlags zu zahlenden Verzugszinsen als steuerliche Nebenleistungen und folglich als Steuern angesehen. Vgl. Spanner in H-H-Sp., § 1 Anm. 20

4) Tipke-Kruse, AO, § 6 StSäumG, Anm. 1, zustimmend Spanner aaO.

III. Durchsetzung des Rückforderungsanspruchs

Zur Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs muß das Finanzamt - wie gesagt - einen Bescheid erlassen, der mit seiner Bekanntgabe den Anspruch fällig stellt und die Grundlage für eine gegebenenfalls erforderliche Beitreibung nach den §§ 325 ff. AO bildet.

Ein solcher Rückforderungsbescheid ist entgegen der Auffassung des FG Düsseldorf¹⁾ auch dann zulässig, wenn er sich an einen außerhalb des jeweiligen Steuerschuldverhältnisses stehenden Nichtberechtigten richtet, dem nur versehentlich anstelle des wahren Berechtigten Steuer erstattet oder vergütet worden ist²⁾. Denn die Bedenken des Gerichts, es handle sich in Fällen dieser Art nur um einen bürgerlich-rechtlichen Zahlungsanspruch, der folglich im ordentlichen Rechtswege geltend gemacht werden müsse, sind unbegründet. Es kommt nämlich nicht darauf an, daß der Rückforderungsanspruch innerhalb eines konkreten steuerrechtlichen Schuldverhältnisses entstanden ist und daß er als wiederaufgelebte Steuerforderung gelten kann - eine Ansicht, die hier bereits ausführlich widerlegt worden ist und deren Fragwürdigkeit gerade auch an diesem Beispiel besonders deutlich wird - sondern darauf, daß es sich um eine Abgabenangelegenheit im Rahmen des allgemeinen Steuerpflichtverhältnisses handelt. Von entscheidender Bedeutung ist, wie der BFH³⁾ bereits wiederholt festgestellt hat,

1) FG Düsseldorf v. 11.6.1969, EFG 1969,461, anders jedoch die Urteile v. 6.5.1970, EFG 1970,523 ff. und v. 29.4.1970, EFG 1970,525

2) BFH VI 97/64 v. 27.8.1965, HFR 1966,26; FG Hamburg v. 25.9.1963, EFG 1964,294 f.; Teichner, Stbg 1965,57 ff.; Dürschke, FR 1959,487 ff. (488); Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 2

3) BFH III 133/57 U v. 5.12.1958, Bd. 68,472 ff.(475), dem allerdings im übrigen hinsichtlich der Rechtsnatur des Rückforderungsanspruchs aus den oben dargelegten Gründen nicht beigelegt werden kann.

allein der Umstand, daß der Staat auf Grund seiner Steuerhoheit in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben tätig geworden ist. Das ist sicherlich dann der Fall, wenn das Finanzamt wegen eines versehentlich falschen Bescheides an einen Nichtberechtigten erstattet oder vergütet, Gleiches muß aber auch dann gelten, wenn es einen entsprechenden Betrag ohne Bescheid irrtümlich (z.B. infolge einer Kontenverwechslung) an einen Dritten überwiesen hat. Es handelt sich hier deshalb nicht nur um einen zivilrechtlichen Anspruch, weil auch diese Zahlung durch das Finanzamt im Rahmen seiner Zuständigkeit auf dem Gebiete der Abgabenverwaltung, nämlich in unmittelbarem Zusammenhang mit der an sich beabsichtigten Erstattung oder Vergütung, veranlaßt worden ist.

Schließlich kann sich diese Ansicht auch auf § 229 Nr. 7 AO stützen; denn wenn es dort heißt, gegen "Bescheide über Rückforderungen erstatteter oder vergüteter Beträge" sei der Einspruch zulässig, so eröffnet die Vorschrift nicht nur grundsätzlich den Steuerrechtsweg¹⁾, sondern sie dokumentiert auch zugleich das formelle Recht der Verwaltung, derartige Ansprüche durch Verwaltungsakt geltend zu machen²⁾. Das darf allerdings nicht in einem dem LStJA nachfolgenden Rechtsbehelfsverfahren geschehen, weil dieses nur zur Berichtigung der Erstattungsverfügung führen kann; das Finanzamt muß den überzahlten Betrag vielmehr in einem besonderen Verfahren durch Bescheid zurückfordern³⁾.

Da der Rückforderungsanspruch dem Abgabenanspruch seit der Aufnahme des Absatz 2 in § 144 AO⁴⁾ in verjährungsrechtlicher Hinsicht gleichgestellt

1) BFH III 133/57 U aaO.; Dürschke, FR 1959, 487 ff. (488)

2) a. A.: Teichner, Stbg 1965, 57 ff. (59), der dadurch das materielle Bestehen des Rückforderungsanspruchs für bestätigt hält. Er übersieht dabei aber den rein verfahrensrechtlichen Charakter des § 229 AO. Siehe dazu schon oben S. 13 f.

3) Tipke-Kruse, AO, Vor §§ 150-159 Anm. 17; FG Düsseldorf v. 15.1.1969, EFG 1969, 302

4) durch AOÄG v. 15.9.1965, BGBl. I 1965, 1356

ist, bestimmt sich seine Verjährungsfrist nach der jeweiligen Steuerart, die er betrifft: sie beträgt also bei Zöllen und Verbrauchssteuern ein Jahr, bei den übrigen Steuern fünf Jahre, bei hinterzogenen Steuern zehn Jahre. Damit sind die diesbezüglichen früheren Streitfragen¹⁾ heute eindeutig geregelt.

1) Vgl. die Nachweise bei Tipke-Kruse, AO, § 144 Anm. 4

LEBENS LAUF

Geboren: 29.12.1943 in Rudolstadt/Thüringen

Eltern: Dr. Heinrich Görg, Dipl.-Chemiker und
Gisela Görg, geb. v. Stiften

Ehefrau: Dr. Angelika Görg, geb. Krüger,
L. M.-Chemikerin

Schulen: 1950 - 1952 Volksschule in Rahden/Westfalen
1952 - 1955 Grundschule in Bremen
1955 - 1956 Mittelschule in Alfeld/Leine
1956 - 1963 Humanistisches Gymnasium Alfeld

Reifeprüfung: März 1963 Humanistisches Gymnasium Alfeld

Wehrdienst: April 1963 - März 1965, Gebirgsjägerbataillon 232,
Berchtesgaden; Leutnant der Reserve

Studium: Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg
(Sommersemester 1965 - Wintersemester 1969/70)

1. Juristische

Staatsprüfung: 1. Juli 1970 (Justizprüfungsamt Hamburg)

Vorbereitungsdienst: Rechtsreferendar in München seit 15. September 1970

